



**Luís Ricardo Moreira
Azevedo**

**AS OBRIGAÇÕES FISCAIS PELO PAGAMENTO DE
SERVIÇOS A NÃO RESIDENTES**



**Luís Ricardo Moreira
Azevedo**

**AS OBRIGAÇÕES FISCAIS PELO PAGAMENTO DE
SERVIÇOS A NÃO RESIDENTES**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade ramo fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Dr. Gonçalo Avelãs Nunes, Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

o júri

presidente

Prof. Dra. Graça Maria do Carmo Azevedo

Equiparada a professora adjunta do Instituto de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Prof. Dr. Gonçalo Nuno Cabral de Almeida Nunes

Equiparado a Professor adjunto do Instituto de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Prof. Dra. Maria Odete Oliveira

Assistente Convidada da Faculdade de Economia do Porto

Prof. Dr. Pedro Manuel Pinto de Sousa e Silva

Professor Coordenador do Instituto de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

agradecimentos

Agradeço o incondicional apoio da minha mulher Júlia

palavras-chave

Tributação, certificado, residência, serviços, fiscal, jurisprudência.

resumo

Este trabalho incide sobre as questões decorrentes da dupla tributação jurídica internacional sobre a actividade de prestação de serviços realizada por uma sociedade ou trabalhador independente residentes de outro Estado membro da União Europeia em Portugal. É feito o enquadramento fiscal desta actividade no nosso país e evidenciada a diferença de tratamento entre prestadores de serviços residentes e os restantes não residentes. As convenções para evitar a dupla tributação realizadas por Portugal são analisadas na perspectiva de compreender em que medida é que as mesmas requerem o cumprimento de determinados requisitos, avaliando-se o grau de simplicidade das medidas impostas e das contingências fiscais a que os pagadores desses serviços ficam sujeitos pelo incumprimentos dos seus deveres bem como as posições que têm vindo a ser assumidas pela justiça Portuguesa. Numa perspectiva comunitária são analisadas as disposições legais em matéria de tributação directa, o estado de evolução em termos de harmonização, das decisões do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e as acções da Comissão Europeia, designadamente aquelas que envolvem o Estado Português. Finalmente é feita uma análise crítica sobre a matéria, concluindo-se com algumas ideias e propostas de clarificação em matéria de legislação e de simplificação dos instrumentos legais.

keywords

Taxation, Certificate, residence, services, fiscal, case-Law

abstract

This work deals with the issues arising from international juridical double taxation over the service providing activities made by a corporation or independent workers resident of another State of the European Union in Portugal. It is made the framing of this activity in our country and put in evidence the difference of treatment between the resident service providers and the non resident ones. The Double taxation Conventions with Portugal are analyzed to understand in which measure they require the fulfilment of certain requisites, evaluating the level of simplicity of the measures imposed and the fiscal contingencies which the services payers are subject for no fulfilling of their duties and also the position that is being assumed by the Portuguese justice. In a community perspective the legal provisions in the matter of direct taxations are analysed, the state of evolution in terms of harmonization, the decisions of the Court of Justice of the European Communities and the European Commission actions, namely those involving the Portuguese State. Finally it is made a critical analyse over the matter, concluding with some ideas and proposals of clarification on legislation and simplification of the legal instruments.

Introdução	1
I - Enquadramento	5
1. A actividade de prestação de serviços	5
1.1. Enquadramento jurídico da actividade	5
1.2. Enquadramento fiscal da actividade no normativo nacional	8
1.3. A obrigação de retenção na fonte	17
1.4. Obrigações acessórias	25
2. A União Europeia e os seus princípios	27
2.1. Soberania fiscal dos Estados Membros da União Europeia	28
2.2. A harmonização fiscal na tributação directa	30
2.3. A livre prestação de serviços na União Europeia	37
2.4. A jurisprudência do TJCE	42
2.5. O papel da Comissão Europeia	47
2.6. Os mecanismos de cooperação fiscal	49
3. A dupla tributação	51
3.1. A dupla tributação jurídica e a dupla tributação económica	51
3.2. Os princípios da fonte e da residência em sede de tributação internacional ...	53
3.3. As convenções para evitar a dupla tributação	55
II – As obrigações impostas aos pagadores de serviços	67
1. A interpretação das normas de incidência	68
2. A obrigação de inscrição do prestador de serviços	72
3. A certificação de residência	75
3.1. A certificação de residência prevista no modelo da OCDE	76
3.2. A certificação da residência noutros países	77
3.3. A certificação da residência prevista em Portugal	80
4. Alternativas	99
4.1. Alternativas no âmbito supranacional	100
4.2. Alternativas no âmbito nacional	104
Conclusão	111
Bibliografia	115
Sítios da Internet e documentos electrónicos	119
Glossário	121
Anexos	122

Índice de quadros, figuras, tabelas, gráficos

Figuras

Figura 1 – Distinção entre contrato de trabalho subordinado e trabalho autónomo

Figura 2 – Localização das outras prestações de serviços

Figura 3 – Esquema da determinação do rendimento

Figura 4 – Página para submissão de ficheiro de inscrição

Tabelas

Tabela 1 – Lista de Acórdão do TJCE

Tabela 2 – art.º 14.º da Convenção Modelo da OCDE

Tabela 3 – Lista de Acórdão nacionais

Introdução

No actual contexto, as relações económicas internacionais estabelecem-se num complexo sistema, em que os agentes económicos exercem as suas actividades num ambiente de grande mobilidade e competitividade, suportadas em soluções tecnológicas em constante evolução. Aos Estados soberanos são exigidos esforços redobrados para acompanhar as repetidas alterações económicas, no sentido de concretizarem os seus objectivos, cuja missão apenas será possível mantendo um determinado nível de receita fiscal, ao mesmo tempo que, num esforço de equilíbrio, tentam manter a competitividade das sua economias no plano internacional.

As actividades baseadas na prestação de serviços são essenciais nas economias desenvolvidas e podem facilmente envolver o recurso a meios sofisticados, com grande dispersão geográfica e estruturas reduzidas, que lhes conferem uma capacidade de mobilidade e alcance quase ilimitadas.

Os acordos internacionais entre os Estados permitem a criação de regras, que respeitando a sua soberania estabelecem os princípios que possibilitam o combate a medidas concorrenciais prejudiciais, que tenderiam à erosão das receitas fiscais e consequente desequilíbrio das sua contas públicas. Com mecanismos como o da troca de informações, as administrações fiscais ficam municiadas de instrumentos contra a fraude e evasão fiscal, ao mesmo tempo que os operadores podem evitar ou atenuar a dupla tributação dos seus rendimentos.

A integração de Portugal na União Europeia acarreta compromissos, que compreendem matéria fiscal, no sentido da criação de um mercado único através da abolição das barreiras à livre circulação.

Num momento de grande instabilidade, iniciada no sector financeiro e já propagada aos restantes sectores, em que se exigem medidas intervencionistas, com custos elevados para os orçamentos nacionais, as alterações fiscais terão um papel fundamental no estímulo necessário para alcançar a tão desejada retoma da economia.

À partida, podem parecer perfeitamente negligenciáveis as questões que o tema pode parecer prometer, já que aparentemente se limitariam ao foro burocrático. Eventualmente poderá parecer igualmente que não teriam qualquer significado expressivo face à grandiosidade da tarefa de colocar a economia no caminho do crescimento. No entanto, as aparências podem ser enganadoras, já que se pretende demonstrar que é um grande erro ignorar a sua importância, sob pena disso vir a acarretar grandes consequências.

Acontece que este tema envolve, entre outras questões, o potencial conflito com as principais liberdades defendidas na União Europeia; a inconstitucionalidade de decisões da administração fiscal e até da própria lei em vigor que regula a matéria; a concorrência e a competitividade das empresas nacionais; a tradicional e muito referida burocracia Portuguesa para além de já ter merecido vários acórdãos da justiça nacional e do Tribunal Judicial das Comunidades Europeias.

E ainda que estas breves referências não fossem suficientes, será interessante entender como é que tal “insignificância” administrativa pode interessar a instituições tão proeminentes. Na verdade, para quem lida diariamente com a questão, menosprezar os seus efeitos pode ter consequências imprevisíveis e conduzir a encargos financeiros verdadeiramente inoportáveis.

Pretende-se então analisar se as exigências da administração fiscal Portuguesa, às entidades pagadoras de rendimentos de serviços a não residentes, são contrárias ao espírito do tratado CE a que o Estado Português está vinculado e às leis comunitárias cujo cumprimento dele decorrem, assim como da sua legalidade face às normas internas.

Esta análise será efectuada através da segmentação das questões, pelo que após o enquadramento da actividade e do tratamento que os impostos directos prevêm, importará definir de uma forma mais global as próprias condições impostas pelo processo de adesão de Portugal à União Europeia, no sentido de compreender as limitações e a autonomia que moldam a actuação do Estado Português.

Os aspectos relacionados com a dupla tributação e a articulação das Convenções para evitar a dupla tributação com a legislação interna bem como os mecanismos nelas previstos permitirão compreender em que medida é que o Estado Português dispõe de ferramentas adequadas e sobretudo as alternativas aos procedimentos actuais.

Por último proceder-se-á à análise global das obrigações impostas pelo Estado Português às entidades nacionais que colocam rendimentos à disposição de não residentes, derivados da prestação de serviços, no que concerne à análise sobre a incidência da tributação; das obrigações acessórias que lhes são impostas e dos mecanismos previstos para accionar as Convenções.

Finalmente avalia-se as alternativas e os intervenientes mais qualificados para as implementar, com especial referência aos órgãos da União Europeia, no âmbito das suas competências.

I - Enquadramento

Neste capítulo serão apresentados alguns conceitos fundamentais para a matéria a tratar, procurando-se delimitar os aspectos que tenham uma relação directa com o trabalho.

Considerando que este trabalho incide sobre questões relacionada com os prestadores de serviços, é incontornável definir com clareza o âmbito desta actividade, fazendo a distinção com outras actividades próximas.

Após a necessária delimitação da prestação de serviços, serão abordadas as questões fiscais colocadas aos intervenientes desses negócios jurídicos, designadamente no âmbito das normas de incidência dos impostos directos e das obrigações a que ficam sujeitos enquanto sujeitos passivos.

1. A actividade de prestação de serviços

1.1. Enquadramento jurídico da actividade

Considerando aquilo que pode apenas ser confundido em termos de linguagem comum, nesta matéria há que fazer desde logo a distinção entre o trabalho subordinado com o enquadramento dado pelo código civil no art.º 1152.º, onde se define que o “contrato de trabalho é aquele pelo qual uma pessoa se obriga, mediante retribuição, a prestar a sua actividade intelectual ou manual a outra pessoa, sob a autoridade e direcção desta” e o trabalho independente para o qual se estabelece que o “contrato de prestação de serviço é aquele em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição” como definido no art.º 1154.º do mesmo CC.

Verifica-se assim, como diz António Fernandes (2006, p. 142), que “a destrição fundamental entre o trabalho subordinado e o trabalho autónomo, situado no planos dos conceitos operatórios, reflecte-a a lei na conformação de correspondentes tipos de

contratos por ela definidos em termos que já supõem um critério (o legal) de demarcação dos dois campos”.

Feita esta distinção inicial, ainda assim, mantém-se uma enorme abrangência decorrente desta definição legal, onde se inclui as mais diversas formas de prestação de serviços, já que como o art.º 1155.º do CC refere “O mandato, o depósito e a empreitada, regulados nos capítulos subsequentes, são modalidades do contrato de prestação de serviço”.

A este propósito, António Fernandes (2006, p. 145) destaca que, enquanto modalidade do contrato de prestação de serviços, é o “contrato de empreitada, porventura até a mais importante, quer pela sua frequência real, quer pela proximidade que, nalgumas das suas formas concretas, ele mostra relativamente ao contrato de trabalho.”

O Código Civil prevê no seu art.º 1207.º que “empreitada é o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação a outra a realizar certa obra, mediante um preço.”

Por seu turno o código do trabalho, na redacção dada pela Lei 7/2009 de 12 de Fevereiro define no seu art.º 11.º que “contrato de trabalho é aquele pelo qual uma pessoa singular se obriga, mediante retribuição, a prestar a sua actividade a outra ou outras pessoas, no âmbito de organização e sob a autoridade destas.”

Deduz-se por exclusão de partes que quando a prestação é efectuada por uma pessoa colectiva, esse contrato não pode ser considerado de trabalho. Quanto aos contratos de prestação de serviços, podem ser realizadas por pessoas singulares (enquadradas nos art.º 66.º a 156.º do CC) ou por pessoas colectivas (enquadradas nos art.º 157.º a 194.º do mesmo CC).

Se quanto às pessoas colectivas se pode desde logo aferir a qualificação do tipo de contrato, já quanto às pessoas singulares existem aspectos de maior complexidade, já que como lembra Bernardo Xavier (2005, p. 223 e ss) “há situações de trabalho autónomo de extrema semelhança ao trabalho subordinado no plano económico-social, o que levou o legislador a equiparar certos contratos de prestação de serviços a contratos de trabalho”.

Assim, como o mesmo afirma, há “zonas cinzentas, nas quais é corrente aplicar-se o método de indícios para testar a existência de uma situação de autonomia ou de subordinação”.

Recorrendo ao Código de trabalho pode-se encontrar ainda uma forma de aprofundar a distinção entre os dois tipos de contrato, visto que no seu art.º 12.º se encontram os indicadores que permitem caracterizar o contrato de trabalho:

- a) A actividade seja realizada em local pertencente ao seu beneficiário ou por ele determinado;
- b) Os equipamentos e instrumentos de trabalho utilizados pertençam ao beneficiário da actividade;
- c) O prestador de actividade observe horas de início e de termo da prestação, determinadas pelo beneficiário da mesma;
- d) Seja paga, com determinada periodicidade, uma quantia certa ao prestador de actividade, como contrapartida da mesma;
- e) O prestador de actividade desempenhe funções de direcção ou chefia na estrutura orgânica da empresa.

Com base na distinção de Bernardo Xavier (2005, p. 226) elaborou-se a seguinte figura que coloca em confronto algumas das características que se podem encontrar nos contratos de trabalho subordinado (contratos de trabalho) e nos contratos de trabalho autónomo (contratos de prestação de serviços) e que pode ajudar a qualificar um determinado contrato em concreto:

Indício	Contrato de trabalho	Prestação de serviços
Organização do trabalho	Outrem	Próprio
Resultado do trabalho	Tem em vista a actividade	Tem em vista o resultado
Propriedade dos instrumentos de trabalho	Beneficiário	Prestador
Lugar do trabalho	Beneficiário	Prestador
Definição do horário de trabalho	Beneficiário	Prestador
Retribuição	Retribuição certa	Retribuição por resultado
Outros	Exclusividade	Existência de ajudantes Risco de inutilização do produto

Figura 1 – Distinção entre contrato de trabalho subordinado e trabalho autónomo.

A discussão desta matéria é certamente relevante, até porque, como afirma António Fernandes (2006; p. 149):

“A presunção da existência de contrato de trabalho pode surgir a propósito de dois problemas: o da consideração da existência de um contrato de trabalho em situações que não se fundam em manifestações expressas de vontade das partes, e o da qualificação laboral de outras situações, em que as declarações das partes, ou outros elementos indicativos, apontem para a identificação de outro tipo contratual”.

No entanto, importa referir que este trabalho não se debruça sobre os contratos de trabalho. A prestação de serviços será sempre abordada no sentido que a Lei lhe confere e o enquadramento fiscal que se segue contemplará esta delimitação.

1.2. Enquadramento fiscal da actividade no normativo nacional

O enquadramento fiscal da actividade de prestação de serviços pode naturalmente ser abordado sob diversas perspectivas. No entanto, distinguindo a tributação indirecta da tributação directa, é no âmbito desta última que se relaciona a problemática tratada neste trabalho, pelo que não serão tidos em conta os efeitos decorrentes dos impostos indirectos, como o IVA o Imposto do Selo ou qualquer outro inserido nessa categoria.

1.2.1. A incidência da tributação directa dos rendimentos

Os principais impostos sobre o rendimento em Portugal são o Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e o Imposto sobre as pessoas colectivas (IRC), pelo que se torna necessário dividir a análise de cada um dos aspectos legais consoante se esteja perante uma pessoa singular ou pessoa colectiva, ainda que eventualmente haja uma remissão entre os respectivos códigos.

Por uma questão de sistematização e na medida do possível, será respeitada a sequência apresentada nos respectivos códigos, seguindo-se uma pequena síntese esquemática e terminado com a análise da prestação de serviços em concreto.

1.2.1.1. Quanto às pessoas colectivas

Como já se referiu, as pessoas colectivas vêm tipificadas no código civil e a sua personalidade jurídica é adquirida nos termos aí previstos, no entanto, como nos refere o Centro de formação da DGI (2008, p. 40), “o reconhecimento da personalidade e capacidade tributárias a uma pessoa colectiva não significa, necessariamente, a sua sujeição ao pagamento do imposto. Pense-se no caso das sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, cujos lucros são sujeitos a tributação na esfera dos sócios.”

A incidência do imposto sobre as pessoas colectivas encontra-se tratada no Capítulo I do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

O legislador começa por incluir todos os rendimentos ainda que obtidos ilicitamente de acordo com os pressupostos do imposto previsto no seu art.º 1º.

No que concerne à incidência pessoal, perante o IRC, determinado pelo seu art.º 2.º, são considerados sujeitos passivos:

“a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português;

b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas;

c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.”

Importa referir que, conforme dispõe o n.º 3 do art.º 2.º do CIRC, “para efeitos deste Código, consideram-se residentes as pessoas colectivas e outras entidades que tenham sede ou direcção efectiva em território português”, pelo que as expressões “residente” e “não

residente” serão doravante usadas com base nesta definição, quando esteja em causa uma pessoa colectiva.

Assim determinado, para efeitos de tributação das pessoas colectivas, todas as entidades podem ser sujeitos passivos, ainda que legalmente haja qualquer irregularidade na sua constituição e independentemente do local da sua sede ou direcção efectiva.

Quanto à incidência real, decorrendo do texto do art.º 3.º do CIRC, a determinação da base do imposto é apurada de forma diferente para cada uma das entidades tipificadas anteriormente, sendo de destacar que as duas primeiras alíneas do n.º 1 deste artigo se referem a entidades residentes.

Para as entidades residentes, como afirma o Centro de Estudos da DGI, “os sujeitos passivos estão sujeitos a IRC pelo seu rendimento apurado numa base mundial (*World Wide Income*), ou seja todo o rendimento, independentemente do facto deste ter sido gerado, total ou parcialmente no estrangeiro” (2008, p. 51).

O n.º 1 do art.º 4.º determina que “Relativamente às pessoas colectivas e outras entidades com sede ou direcção efectiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

Quanto às pessoas colectivas residentes e à incidência do imposto, há contudo que distinguir a forma do seu apuramento da base do imposto:

1. O Lucro, para aquelas “que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola” conforme previsto na alínea a) do n.º 1 do art.º 3.º do CIRC e determinado nos termos do art.º 17.º do mesmo código.

Define o n.º 4 do mesmo art.º 3.º do CIRC que “para efeitos do disposto neste Código, são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, **incluindo as prestações de serviços**”.

Assim, quando exercem a título principal esta será uma componente da sua actividade que contribuirá para a obtenção do “lucro”.

2. O rendimento global, para as que “não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”, “correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito” (alínea b) do n.º 1 do art.º 3.º do CIRC). Relativamente à prestação de serviços aplicar-se-á o que mais à frente se afirma para as pessoas singulares.

Já quanto às entidades não residentes, o n.º 2 do art.º 4.º do CIRC determina que “as pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos”.

Como afirmado pelo Centro de Formação da DGI (2008, p. 52) no seu manual “os não residentes que devam ser considerados sujeitos passivos deste imposto são tributados pelos rendimentos que a lei entende terem fonte em Portugal por aqui se situar (ou ser considerado situado) o bem gerador do rendimento, estar sediada ou estabelecida a entidade remuneradora ou o local do exercício da actividade”.

Quanto a estes sujeitos passivos existe uma divisão prévia a fazer:

Quando possuírem um estabelecimento estável, definido no art.º 5.º do CIRC como “qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”, a tributação opera-se basicamente na base do lucro obtido conforme n.º 3 do art.º 3.º do CIRC.

No entanto, quando “não possuam estabelecimento estável ou que, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis” o IRC incide “sobre os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito” nos termos da alínea d) do n.º do art.º 3.º do CIRC.

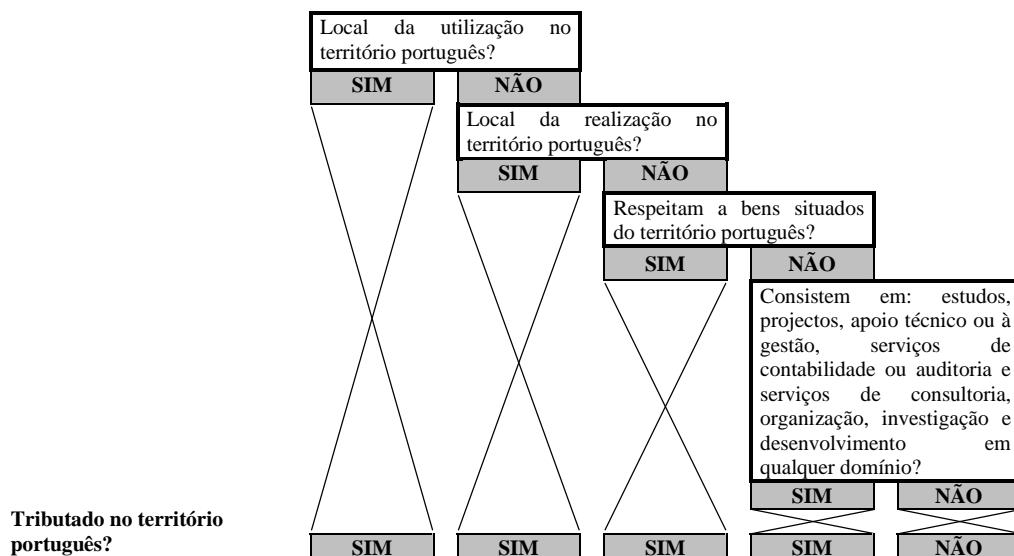
Como corolário do que foi afirmado, consideram-se obtidos em território português, os rendimentos enumerados no n.º 3 do art.º 4º do CIRC. São vários os rendimentos aí referidos, destacando-se com particular relevo para o presente trabalho alguns, que se encontram incluídos na alínea c) da citada norma e que pressupõem que o “devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado”:

- Royalties;
- Alugueres;
- Comissões de intermediação;
- Rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas;
- Rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras.

Visto que para os primeiros da lista existe uma referência directa é necessário destacar os rendimentos de “outras prestações de serviços”, previsto n.º 7 da alínea c) do n.º 3 do art.º 4.º do CIRC, na medida que estes são considerados obtidos em território nacional se respeitarem determinadas condições:

- Realizados integralmente em território português ou:
 - Respeitem a bens situados do território português ou;
 - Consistam em: estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio ou;
- Utilizados em território português

Assim, atente-se ao esquema seguinte:



Fonte: esquema elaborado pelo autor com base no n.º 4 do art.º 4.º do CIRC

Figura 2: Localização das outras prestações de serviços

De forma esquemática pode resumir-se da seguinte forma os métodos para determinar o rendimento colectável:

ENTIDADES	Através de EE	RENDIMENTOS OBTIDOS	
		EM TERRITÓRIO NACIONAL	FORA DO TERRITÓRIO NACIONAL
As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português [alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º]		Se exercer a título principal: o lucro [alínea a) do n.º 1 do art.º 3.º]	Se não exercer a título principal: O rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito [alínea b) do n.º 1 do art.º 3.º]
		Se exercer a título principal: o lucro [alínea a) do n.º 1 do art.º 3.º]	Se não exercer a título principal: O rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito [alínea b) do n.º 1 do art.º 3.º]
As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas [alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º]			
As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS [alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º]	Sim	O lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português [alínea c) do n.º 1 do art.º 3.º]	Rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio [n.º 3 do art.º 3.º]
	Não	Rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS + Incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito [alínea d) do n.º 1 do art.º 3.º e n.º 3 do art.º 4.º]	

EE - Estabelecimento Estável

Fonte: esquema elaborado pelo autor com base no CIRC.

Figura 3: Esquema da determinação do rendimento

1.2.1.2. Quanto às pessoas singulares

Quanto à incidência pessoal, em sede de IRS e conforme estipulado no seu art.º 13.º são sujeitos passivos as “pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos”

De uma forma concreta o CIRS determina no seu art.º 16.º qual o critério para considerar um sujeito passivo como residente no território nacional:

“São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
- c) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;
- d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português”.

Quanto à incidência real, por força da distinção presente no art.º 15.º do CIRS, que trata o âmbito da sujeição, há que diferenciar:

Os residentes, que conforme o seu n.º 1, “sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território”.

Assim, há que analisar, em concreto, relativamente aos rendimentos obtidos e para cada uma das categorias deste imposto qual a incidência de acordo com as suas próprias regras.

A prestação de serviços está enquadrada no âmbito da incidência de mais de uma categoria de rendimento, designadamente:

Categoria B - rendimentos empresariais e profissionais, na qual como constata Xavier de Basto (2007, p. 154), “pela primeira vez na história fiscal portuguesa, as actividades

profissionais independentes (...) passassem a ser consideradas no mesmo plano das actividades comerciais e industriais exercidas por pessoas singulares”.

Conforme previsto no art.º 3.º do CIRS, o imposto incide sobre vários rendimentos, destacando-se aqueles que vêm mencionados no seu n.º 1:

- a) Os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;
- b) Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexa com actividades mencionadas na alínea anterior;
- c) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário.

Categoria E – rendimentos de capitais, que como previsto no art.º 5.º do CIRS onde se podem encontrar abrangidos “os juros e outras formas de remuneração decorrentes de contratos de mútuo”.

F - rendimentos prediais, que por força do n.º 1 do art.º 8.º do CIRS inclui as “rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares”.

Já quanto aos não residentes, Conforme o n.º 2 do art.º 15.º determina-se que “tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português

Resta apenas esclarecer quais são os rendimentos considerados obtidos em território nacional, que conforme determinado no art.º 18.º do CIRS incluem vários rendimentos. Na sequência do que vem sendo dito, a este trabalho importa apenas aqueles rendimentos que se relacionem com a prestação de serviços, nos termos já previamente definidos.

Destacam-se então:

- o Royalties;

- Alugueres;
- Assistência técnica;
- Os rendimentos de actividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado;
- Os rendimentos que não se encontrem previstos na alínea anterior decorrentes de actividades profissionais e de outras prestações de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico, técnico e de intermediação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas em território português, com excepção das relativas a transportes, telecomunicações e actividades financeiras, desde que devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- Os rendimentos respeitantes a imóveis;
- Os rendimentos de actos isolados;
- Os rendimentos derivados do exercício, em território português, da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente.

Salienta-se ainda a definição feita no n.º 2 do art.º 18.º do CIRS do conceito de estabelecimento estável como “qualquer instalação fixa ou representação permanente”, com a inclusão de: “um local de direcção”; “uma sucursal”; “um escritório”; “uma fábrica”; “uma oficina”; “uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais situado em território português”, conforme o n.º 2 do art.º 5.º do CIRC por remissão do n.º 3 do art.º 18.º do CIRS.

No n.º 3 do art.º 18.º também se encontra a remissão para o n.º 4 do art.º 4º do CIRC que determina a não incidência sobre “os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território nem estejam relacionados com estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio”.

1.3. A obrigação de retenção na fonte

Uma das obrigações impostas aos sujeitos passivos que coloquem à disposição rendimentos relativos a serviços prestados é a retenção na fonte.

Como refere Diogo Feyo (2002, p. 116) “Nestas situações, um sujeito passivo que tem um débito para com outro não procede ao seu pagamento integral, mas retira, por via da retenção, uma certa quantia, que entregará, a título definitivo ou meramente provisória, ao sujeito activo da relação jurídica de imposto”

Esta obrigação está directamente definida na LGT no seu art.º 34.º como “as entregas pecuniárias efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte”

Aqui, como refere Manuel Faustino (2003a, p. 20) quanto às características específicas desta relação jurídica tributária:

“No plano da sujeição passiva, o dever de retenção incumbe às entidades, pessoas singulares ou pessoas colectivas, devedoras, originárias ou não originárias, bem como, em certos casos, às entidades pagadoras, dos rendimentos que a lei defina como estando sujeitas a retenção”.

Por sua vez como o mesmo autor indica, o objecto do dever de retenção é composto por duas obrigações distintas: liquidação e cobrança do imposto e do pagamento ao Estado.

Já quanto ao facto constitutivo da relação jurídica tributária da retenção é segundo o mesmo autor “complexo e consiste, em regra, no pagamento ou na colocação à disposição de rendimentos a favor dos respectivos titulares”.

Como afirma Salgado de Matos (1999, p. 464) “a retenção na fonte não liberatória consiste numa técnica de antecipação do pagamento do imposto, mediante a subtracção ao rendimento, a título de imposto, de certo montante, efectuada pela entidade pagadora do rendimento no momento em que é posto à disposição do sujeito passivo”. Neste caso, parte do rendimento não chega a ser recebida, visto que a parte retida deve ser entregue ao Estado e apenas entram no apuramento final do imposto como deduções à colecta nos

termos do n.º 2 do art.º 78.º do CIRS ou nos termos da alínea f) do n.º 2 do art.º 83.º do CIRC consoante o tipo de sujeito passivo.

Significa isto que o montante retido poderá ser total ou parcialmente reembolsado em determinadas circunstâncias, ainda que em determinado momento tenha havido a imposição legal de proceder à retenção na fonte sobre o valor de uma prestação de serviços.

Quanto a esta obrigação, deverá levar-se em linha de conta por um lado o que determina o art.º 20.º da LGT quanto à substituição tributária, porquanto estabelece que esta “é efectuada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido” mas também as responsabilidades decorrentes que vêm previstas no art.º 28.º.

Como afirma Lima Guerreiro quanto ao art.º 20.º da LGT, “o presente preceito compreende os vários tipos de retenção na fonte: a título definitivo (como são as que recaem sobre não residentes ou efectuadas por taxas liberatórias) ou por conta (quando não exonera o titular dos rendimentos de ulteriores deveres de cooperação com a Administração Tributária)” (2000, p. 123).

Face à importância da questão, para a entidade que paga um serviço, a confirmar quando for analisada a questão da própria obrigação de proceder à retenção na fonte, a desenvolver mais à frente, convirá distinguir aqui as várias situações possíveis, no enquadramento dado pelo art.º 28.º da LGT e conforme sistematiza Freitas Pereira (2005, p. 252):

A) É efectuada a retenção e não é entregue nos cofres do Estado. Fica o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sendo portanto o substituto o único responsável pelo seu pagamento (n.º 1)

B) Relativamente às importâncias não retidas:

i) Se a “retenção tiver uma natureza definitiva o substituto é o responsável originário, sendo o substituído apenas subsidiariamente responsável pelo

pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram”

ii) Se “a retenção tem apenas a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, cabe ao substituído apenas subsidiariamente a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior”

Complementarmente refira-se que, contemplando a possibilidade de existirem erros quer no sentido de prejudicar o Estado como os próprios sujeitos passivos, está prevista no art.º 132.º do CPPT a “Impugnação em caso de retenção na fonte” que é permitida ao substituto tributário no “caso de erro na entrega de imposto superior ao retido”.

Essa legitimidade está contemplada expressamente no art.º 9.º do CPPT e como refere Manuel Faustino (2003b, p. 520) “é unânime a opinião da doutrina (...) a consideração do substituto, na sua relação com o sujeito activo da relação jurídica tributária subjacente, como um verdadeiro sujeito passivo de imposto”.

Quanto à punição da infracção, encontra-se abrangida no n.º 4 do art.º 114.º do RGIT pela expressão que “embora não tenha sido deduzida, o devesse ser nos termos da lei” a contra-ordenação cuja coima poderá variar entre o valor não retido e o seu dobro ainda que limitado nos termos do art.º 26.º do RGIT a 110.000 € em caso de dolo ou a 30.000 € em caso de negligência para pessoas colectivas e a metade desses valores para pessoas singulares.

Convirá por último referir que o art.º 28.º do RGIT prevê um conjunto de sanções acessórias “aplicáveis aos agentes das contra-ordenações tributárias graves” que incluem: Privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos; perda de benefícios fiscais concedidos, ainda que de forma automática

bem como a privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas.

1.3.1. Quanto às pessoas colectivas

Tratando-se de rendimentos obtidos por pessoas colectivas, esta obrigação encontra-se definida nos artigos 88.º a 90.º-A do CIRC.

Conforme se pode retirar do n.º 3 do art.º 88.º do CIRC a retenção na fonte pode ter a natureza de imposto por conta ou ter um carácter definitivo.

Quanto à responsabilidade do substituto tributário, esta está prevista em sede de IRC no seu art.º 106.º quer pelo imposto não retido como indicado no seu n.º 4 quer pelos “juros compensatórios sobre as respectivas importâncias, contados, no último caso, desde o dia imediato àquele em que deviam ter sido entregues até à data do pagamento ou da liquidação e, no primeiro caso, desde aquela mesma data até ao termo do prazo para entrega da declaração periódica de rendimentos pelo sujeito passivo” previsto no n.º 1 do mesmo artigo.

Este mecanismo de cobrança de imposto por parte do Estado está previsto no art.º 88.º do CIRC relativamente aos seguintes rendimentos:

- Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;
- Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;
- Rendimentos de aplicação de capitais não abrangidos nas alíneas anteriores e rendimentos prediais, tal como são definidos para efeitos de IRS, quando o seu devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à actividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade;

- Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades;
- Prémios de jogo, lotarias, rifas e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos;
- Rendimentos referidos na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º obtidos por entidades não residentes em território português, quando o devedor dos mesmos seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à actividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade;
- Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras.

Também é definido que as retenções na fonte “têm a natureza de imposto por conta” excepto “quando, não se tratando de rendimentos prediais, o titular dos rendimentos seja **entidade não residente** que não tenha estabelecimento estável em território português ou que, tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis”.

Genericamente, os residentes estão sujeitos a retenção na fonte às taxas previstas para efeitos de retenções na fonte de IRS, conforme remissão do n.º 4 do art.º 88.º do CIRC que determina ainda a taxa de 20% para as “remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades”.

Para os não residentes, conforme determinado no art.º 80.º, a retenção na fonte faz-se genericamente à taxa de 15% para os serviços em análise, com excepção dos royalties e os juros quando reunidas algumas das condições elencadas na alínea g) do seu n.º 2.

No campo das dispensas o seu art.º 90.º prevê a dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por residentes para um conjunto de rendimentos substancial, dos quais se destacam as comissões e restantes prestações de serviços, incluindo os “relacionados com estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade

ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio” assim como aqueles que sejam realizados ou utilizados em território português, nos termos já enunciados anteriormente, no âmbito da incidência do imposto.

Quanto às entidades não residentes, nos termos do art.º 90.º-A pode ser afastada “quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada”.

Mas, conforme se verá mais adiante, impõe condições para essa dispensa que face à sua importância fundamental apenas será possível desenvolver após o enquadramento total da matéria, sendo retomado mais à frente.

Recentemente, com a entrada em vigor da Lei 64-A/2008 de 31 de Dezembro, com o Orçamento de Estado para 2009, foi criado o chamado “Regime opcional para os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu” previsto no novo art.º 17.º-A do CIRS, do qual podem beneficiar as pessoas colectivas não residentes por força da remissão feita pelo n.º 8 do art.º 88.º do CIRC.

Considerando que esse regime está regulado no âmbito do CIRS será tratado a seguir em sede desse imposto.

1.3.2. Quanto às pessoas singulares

Relativamente às pessoas singulares, esta obrigação encontra-se definida nos artigos 98.º a 101.º do CIRS.

Quanto ao IRS a retenção na fonte oferece algumas diferenças relativamente ao IRC.

Estão previstas taxas liberatórias do art.º 71.º do CIRS onde se estabelece que os rendimentos que “estão sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo”.

No entanto, o mesmo art.º 71.º do CIRS refere no seu n.º 6 a possibilidade de poderem “ser englobados para efeitos da sua tributação, por opção dos respectivos titulares, residentes em território nacional” determinados rendimentos.

Em sede de do IRS concretiza-se quanto a este imposto no art.º 21.º que face à substituição tributária “considera-se a substituta, para todos os efeitos legais, como devedor principal do imposto” com a ressalva do art.º 103.º.

Quanto à retenção propriamente dita, relativamente aos residentes e ao abrigo do art.º 8º do Decreto-Lei 42/91 de 22 de Janeiro, a obrigação de reter na fonte abrange todos os rendimentos mencionados na incidência do imposto embora diferencie ao nível das taxas os rendimentos provenientes de royalties e arrendamentos sujeitos a retenção na fonte à taxa de 15%, dos restantes rendimentos da categoria B que podem ser sujeitos à taxa de 20% no caso de constarem da lista de profissões constante do art.º 151º do CIRS, ou de apenas 10% no caso de não constarem da referida lista.

Deverá ainda ser referido que poderá ocorrer uma dispensa de retenção no caso dos rendimentos não terem origem em comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos e o titular prever auferir, em cada uma das categorias, um montante anual inferior 10.000 Euros, de acordo com o art.º 9º do Decreto-Lei 42/91 de 22 de Janeiro conjugado com o art.º 53º do CIVA.

Já quanto aos não residentes, o tratamento das retenções na fonte é dado a título definitivo através de taxas liberatórias previstas no art.º 71.º do CIRS.

Assim, à taxa de 15%, “Os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência no sector industrial, comercial ou científico” e comissões provenientes de intermediação na celebração de quaisquer contratos, podendo ser contemplados com a taxa de 20% no caso

de se tratarem de “rendimentos de actividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o artigo 151.º, ainda que decorrentes de actos isolados”.

Também está prevista a dispensa ou atenuação da obrigação de retenção do imposto na fonte “por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada” nos termos do art.º 18.º do Decreto-Lei 42/91 de 22 de Janeiro.

De forma semelhante ao que se determina para as pessoas colectivas, perante o IRS também “os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova, perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, da verificação dos pressupostos legais que resultem de convenção destinada a evitar a dupla tributação, consistindo na apresentação de um formulário de modelo aprovado por despacho do Ministro das Finanças, certificado pelas autoridades competentes do respectivo Estado de residência” conforme o n.º 2 do mesmo artigo.

Como já foi referido quando abordado na óptica do IRC, com a entrada em vigor da Lei 64-A/2008 de 31 de Dezembro, foi criado o chamado “Regime opcional para os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu” aditando o art.º 17.º-A ao CIRS.

Este regime apenas poderá abranger os sujeitos passivos residentes num território “União Europeia ou do espaço económico europeu com o qual exista intercâmbio de informações” que obtenha rendimentos em “território português, que representem, pelo menos, 90 % da totalidade dos seus rendimentos totais relativos ao ano em causa”, conforme o seu n.º 1.

Também o art.º 71.º do CIRS foi alterado de forma a acomodar:

“8 — Os titulares de rendimentos referidos nas alíneas *f)*, *m)* e *o)* do n.º 1 do artigo 18.º, sujeitos a retenção na fonte nos termos do presente artigo, que sejam residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso, desde que exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem solicitar a devolução, total ou parcial, do imposto retido e

pago na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação da tabela de taxas prevista no n.º 1 do artigo 68.º, tendo em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.

9 — Para os efeitos do número anterior, são dedutíveis os encargos, devidamente comprovados, necessários para a sua obtenção que estejam directa e exclusivamente relacionados com os rendimentos obtidos em território português, até à respectiva concorrência.

10 — A devolução do imposto retido e pago deve ser requerida aos serviços competentes da Direcção Geral dos Impostos, no prazo de dois anos contados do final do ano civil seguinte em que se verificou o facto tributário, devendo a restituição ser efectuada até ao fim do 3.º mês seguinte ao da apresentação dos elementos e informações indispensáveis à comprovação das condições e requisitos legalmente exigidos, acrescendo, em caso de incumprimento deste prazo, juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

11 — A apresentação do requerimento referido no número anterior implica a comunicação espontânea ao Estado de residência do contribuinte do teor do pedido de devolução formulado e do respectivo montante.”

Ao mesmo tempo prevê-se com o n.º 8 do art.º 71.º do CIRS a possibilidade de “solicitar a devolução, total ou parcial, do imposto retido e pago na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação da tabela de taxas prevista no n.º 1 do artigo 68.º, tendo em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes” no termos do números seguintes.

Esta questão, tal como referido no âmbito das pessoas colectivas, é central neste trabalho, pelo o seu aprofundamento será retomado após reunidas as condições, mais à frente.

1.4. Obrigações acessórias

Para além da obrigação de proceder à retenção na fonte do imposto relativo aos rendimentos colocados à disposição existem outras obrigações determinadas por lei que são impostas às entidades pagadoras.

Relativamente aos beneficiários residentes em território nacional existe a obrigação de elaborar uma declaração anual a entregar até ao fim de Fevereiro do ano seguinte aquele

em que colocarem à disposição os rendimentos, conforme previsão da alínea c) do n.º 1 do art.º 119.º do CIRS, aplicável por força da remissão efectuada pelo art.º 120.º do CIRC.

Actualmente esta declaração faz-se através do modelo 10, aprovado pela Portaria n.º 16-B/2008 de 09 de Janeiro de 2008, que impõe essa obrigação do envio por transmissão electrónica de dados da declaração a todos os sujeitos passivos de IRC, ainda que isentos, subjectiva ou objectivamente e aos sujeitos passivos de IRS titulares de rendimentos empresariais ou profissionais, conforme se pode ler no seu art.º 3.º quando abrangidos por essa obrigação nos termos das normas anteriores.

Igualmente as entidades que pagam rendimentos a entidades não residentes têm a obrigação de prestar a informação até ao fim de Julho do ano seguinte, conforme dispõe a alínea a) do n.º 2 do art.º 119.º, através da declaração que actualmente está suportada no modelo 30 aprovado pela Portaria n.º 438/2004 de 30 de Abril onde também se impõe o cumprimento através da página das «declarações electrónicas», conforme o art.º 5.º.

Em ambos os casos e com os mesmos prazos são igualmente obrigadas a entregar uma declaração ao beneficiário dos rendimentos até ao dia 20 de Janeiro do ano seguinte.

Contudo, entre os beneficiários residentes dos rendimentos e os não residentes existe uma diferença de carácter administrativo que se afigura, aparentemente, de simples cumprimento, mas que pode trazer várias surpresas às entidades abrangidas, sobretudo se não forem acautelados os procedimentos necessários em tempo oportuno.

Assim, enquanto as entidades residentes têm a seu encargo a sua própria inscrição no chamado cadastro de contribuintes, já quanto aos não residentes e nos termos n.º 5 do artigo 3.º do Decreto-lei n.º 463/79, de 30 de Novembro, com a redacção que lhe foi dada pelo artigo 1.º do Decreto-lei n.º 81/03, de 23 de Abril a inscrição é “efectuada pelos substitutos tributários”. No caso vertente o pagador do serviço.

Em concreto, o procedimento previsto para o cumprimento desta última obrigação está imposta nos seguintes termos: “deve a entidade declarante solicitar previamente número de

identificação fiscal especial através do endereço www.e-financas.gov.pt”, conforme vem expresso no art.º 6.º da Portaria n.º 563-A/2005 de 28 de Junho.

O sujeito passivo que está obrigado a proceder à inscrição deverá então preparar um ficheiro no formato “xml” que deverá ser submetido no referido sítio da internet.

No Anexo 1 apresenta-se uma lista de informações obrigatórias para poder efectuar a inscrição retirada do suporte informático das declarações electrónicas, disponível no endereço da das declarações electrónicas (sítio da internet: DGCI – Suporte informático).

Dada a importância que poderá revestir esta questão, no âmbito da sua aplicação prática, o seu desenvolvimento será retomado na 2.^a parte deste trabalho, após o enquadramento de todas as obrigações.

2. A União Europeia e os seus princípios

Após o enquadramento jurídico da actividade de prestação de serviços, com destaque para componente fiscal, é necessário passar em revista algumas questões de enquadramento ao nível da União Europeia.

De facto a adesão à U.E. trouxe obrigações acrescidas ao Estado Português, que passou a ter de respeitar um conjunto de normas e princípios, a que anteriormente não necessitava atender e que por isso mesmo o condiciona quanto às suas opções legislativas, designadamente no âmbito fiscal.

Considerando o âmbito deste trabalho, no qual se relacionam as condições em se desenrolam as actividades de prestação de serviços no espaço internacional, é fundamental compreender em que medida é que, ao nível comunitário, esta actividade se encontram enquadrada e as imposições criadas aos Estados Membros no sentido de respeitar o direito Comunitário.

Aqui se tentará avaliar quais os principais parâmetros limitativos da actuação dos Estados Membros, os valores protegidos pelo Tratado que deverão ser respeitados e o ponto de situação relativo à tributação directa na União Europeia.

2.1. Soberania fiscal dos Estados Membros da União Europeia

Necessariamente, a soberania dos Estado Membros é uma matéria essencial no sentido de saber em que medida é que as suas opções são legítimas ou não no âmbito dos seus compromissos com a União Europeia.

O que se pretende analisar é, apenas, quais as decisões que podem ser tomadas livremente e aquelas que estão condicionadas juridicamente, bem como quais os constrangimentos a que estão sujeitas. A esses limites legais acrescem-se as limitações económicas decorrentes de Portugal ter uma economia aberta e exposta às influências de outros Estados economicamente mais poderosos.

Nas palavras de Saldanha Sanches (2006, p.265):

“Quando falamos da soberania de um Estado, estamos necessariamente a referir a soberania interna, enquanto monopólio da decisão normativa e dos poderes coactivos, e a soberania externa (...), como condição do exercício pleno da primeira. Ambas correspondem a um poder reflexo da vontade livremente expressa dos cidadãos e cujo exercício é condição para a concretização do princípio da igualdade (...) que tem de ter por base a comparação da situação dos cidadãos dentro do mesmo espaço nacional (...) e não a comparação entre cidadãos de diversos Estados com diferentes ordenamentos jurídicos tributários”.

A concepção de soberania dos Estados tem vindo a evoluir com o tempo, visto que a autonomia dos Estados e as escassas relações económicas com outros Estados permitiam que as regras internas não tivessem de antever as suas consequências ao nível internacional. Isto é o mesmo que dizer que no limite, numa economia fechada, se pode sujeitar os residentes a um conjunto de regras sem que as mesmas tenham de contemplar os seus efeitos para além das fronteiras desse Estado, ignorando a necessidade da reciprocidade.

Como refere Casalta Nabais:

“A soberania é, por nós, entendida como um conceito jurídico, não absoluto e aplicável à situação corrente ou normal. Daí que ela se exprima, fundamentalmente, na função legislativa que, como função primária do estado, traduz a mais importante manifestação do “poder jurídico supremo” ou do “nível supremo do poder jurídico” do estado” (1998, p. 299)

Contudo, face à crescente globalização e abertura das economias, os Estados têm de cada vez mais prestar atenção às relações internacionais e portanto às suas políticas fiscais, podendo dizer-se que existe verdadeiramente uma concorrência fiscal entre Estados, sobretudo no que concerne à captação de investimento estrangeiro e ao fomento das exportações.

Neste contexto, diz Saldanha Sanches que:

“O envolvimento de qualquer país num processo de integração económica conduz ao estreitamento da sua liberdade decisória em matéria fiscal, uma vez que deve estar atento às consequências externas da política tributária seguida internamente.” (2007, p. 75 e s.)

No âmbito do conceito mais amplo do que é a soberania dos Estados, lembra Saldanha Sanches que “o conceito de soberania fiscal está inteiramente ligado ao conceito de Estado-Nação” (2007, p. 75).

No caso de Portugal a matéria dos impostos encontra-se regulada na Constituição da República no seu artigo 103.º e 104.º, destacando-se a disposição de que “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes” e que “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

No entanto, como refere António Carlos dos Santos (2003b, p. 35 s) “mesmo no plano comunitário é legítimo afirmar que, salvo raras excepções, a soberania fiscal dos Estados membros, no essencial, se mantém. Com efeito, a Comunidade quase não dispõe de competências próprias sobre a matéria e vigora o princípio de subsidiariedade e a regra de

decisão por unanimidade na quase generalidade das questões tributárias”, no entanto como o mesmo autor reconhece “os poderes tributários dos Estados membros estão sujeitos a diversas limitações, por vezes, bem significativas”, pelo que conclui que: “há muitos limites à soberania dos Estados membros. Esta é, em parte, uma soberania limitada, particularmente no domínio da tributação directa, em parte, uma soberania partilhada ou, no domínio aduaneiro, uma soberania transferida” (2003b, p.36).

Este princípio é reconhecido directamente no tratado CE que é bastante claro ao incluir no seu art.º 5.º que “Nos domínios que não sejam das suas atribuições exclusivas, a Comunidade intervém apenas, de acordo com o princípio da subsidiariedade, se e na medida em que os objectivos da acção encarada não possam ser suficientemente realizados pelos Estados-Membros, e possam pois, devido à dimensão ou aos efeitos da acção prevista, ser melhor alcançados ao nível comunitário”.

2.2. A harmonização fiscal na tributação directa

É evidente que as regras dos diversos sistemas fiscais existentes nos territórios dos principais parceiros dos nossos agentes económicos trazem especial importância à avaliação da competitividade das condições oferecidas em território nacional, visto que não havendo regras semelhantes no seu impacto, a neutralidade fiscal encontra-se prejudicada.

Ao contrário da tributação indirecta, onde o processo se encontra num estado de evolução bastante avançado, mas que este trabalho não abordará, relativamente à tributação directa ainda não foram estabelecidas as bases fundamentais que permitam sequer afirmar a existência de tal processo, já que no essencial, como afirma António Carlos dos Santos “vigora, no domínio fiscal, o princípio da subsidiariedade quanto ao exercício das competências, facto expressamente reconhecido pelas instituições comunitárias, pelo menos, desde 1992” (2003b, p. 36).

Ainda que reconhecendo o mérito do pensamento esboçado por Willem Vermeend que refere:

“Enquanto a competição fiscal permite aos governos fixar as suas políticas de forma independente, a coordenação fiscal permite-lhes melhor fazer cumprir as suas leis apesar da actividade transfronteiriça. Mais arrecadação efectiva de receitas significa que os países podem passar a sua atenção para as políticas que promovam o crescimento económico e o emprego” (2008, p. 291).

Realça-se que como escreve Patrícia Noiret Cunha:

“O crescente desenvolvimento das trocas entre Estados e a consequente interpenetração económica tem consequências profundas a nível tributário, uma vez que os Estados são conduzidos a (tentar) tributar os não residentes que obtêm rendimentos no seu território. Ainda que inseridos num projecto de integração económica, no qual participam activamente, os Estados rivalizam na captação de actividades económicas e na arrecadação de receitas fiscais, ao mesmo tempo que se harmonizam em função das inovações que surgem num ou noutro Estado” (2006, p. 541).

Como afirma Christiana Panayi “a Comunidade apenas tem um papel subsidiário nos impostos, o seu objectivo não é estandardizar os sistemas fiscais nacionais mas simplesmente assegurar que estes sejam compatíveis com os objectivos do Tratado CE” (2007, p.132).

A harmonização que foi possível alcançar noutros domínios da fiscalidade pode revestir-se de diversas formas e não se limita forçosamente à ideia utópica de criar apenas um conjunto de regras para toda a Comunidade e onde se procurasse abarcar todas as realidades.

Desde logo e atendendo às palavras de António Carlos dos Santos (2003b, p. 36):

“Estamos perante harmonização substitutiva, em que os diversos tipos de impostos gerais de consumo inicialmente existentes nos Estados membros foram substituídos por um modelo único de imposto; nos restantes, existe uma harmonização de enquadramento, muito menos pronunciado que a do IVA, pois não há propriamente um modelo único de IEC, mas apenas a definição em comum de certas estruturas básicas dos impostos sobre os tabacos, o álcool e as bebidas alcoólicas e os produtos petrolíferos”

Mas como continua o mesmo autor, “subsiste, porém uma acentuada autonomia dos Estados em relação à fixação de taxas e a aspectos administrativos ou sancionatórios dos impostos e um numeroso conjunto de derrogações”.

Atendendo a esta opção, resulta, nas suas palavras que “embora com o prejuízo da neutralidade da tributação, permite adequar o regime harmonizado à situação fiscal de cada Estado”.

Quando se nota o último parágrafo do art.º 5.º do Tratado CE que impõe que “a acção da Comunidade não deve exceder o necessário para atingir os objectivos do presente Tratado” não restam dúvidas quanto à atenção prestada por todos os intervenientes deste processo, quer à sua própria actuação como às dos demais. Como afirma Christiana Panayi (2007, p. 132) “o direito de regular os seus próprios assuntos fiscais (domesticamente e internacionalmente) é zelosamente guardado pelos Estados membros como um dos bastiões vivos contra o risco da centralização da autoridade de que a Comunidade Europeia frequentemente é acusada”.

Assim sendo, quanto à fiscalidade directa, como confirma António Carlos dos Santos (2003b, p. 36), sendo aquela que mais nos interessa, “caminha-se, de momento, não tanto no sentido da harmonização, mas no sentido de uma coordenação das políticas fiscais dos Estados membros (...) por vezes temperada por medidas pontuais de harmonização (...) sobretudo a partir do momento em que se iniciou o processo da União Económica e Monetária” concluindo ainda que esta coordenação “não é senão um dos aspectos da coordenação económica, actualmente no Tratado da Comunidade Europeia”.

Um olhar atento ao Tratado CE permite verificar que são várias as referências à coordenação no âmbito de vários domínios como sejam:

- Entre as políticas de emprego (alínea i) do n.º 1 do art.º 3.º)
- Das políticas económicas dos Estados-Membros (art.º 4.º e n.º 3 do art.º 99.º)
- Das diversas organizações nacionais de mercado, relativa organização comum dos mercados agrícolas (alínea b) do n.º 1 do art.º 34.º)

- Nos domínios da formação profissional, da investigação e da divulgação da agronomia no âmbito da política agrícola comum (art.º 35.º)
- Das disposições do regime especial para os estrangeiros e sejam justificadas por razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública (art.º 46.º)
- Das condições de exercício nos diversos Estados-Membros das profissões médicas, paramédicas e farmacêuticas (n.º 3 do art.º 47.º)
- Dos transportes (art.º 73.º)
- Das políticas dos Estados-Membros (art.º 114.º)
- Das políticas monetárias dos Estados-Membros nas competências do Instituto Monetário Europeu (art.º 117.º)
- Das políticas em matéria de emprego e de mercado de trabalho entre os Estados-Membros (art.º 130.º)
- Nos domínios da política social (art.º 140.º)
- Ao nível de protecção da saúde (n.º 2 do art.º 152.º)
- No âmbito das redes transeuropeias (n.º 2 do art.º 155.º)
- No âmbito da indústria (art.º 157.º)
- Em matéria de investigação e de desenvolvimento tecnológico (art.º 165.º)
- Em matéria de cooperação para o desenvolvimento (art.º 180.º)
- Das políticas económicas gerais dos Estados-Membros pelo Conselho (art.º 202.º)

No entanto, como aliás reconhece a Comissão Europeia, na sua publicação sobre a Política Fiscal na União Europeia:

“Não houve harmonização nem coordenação dos impostos directos na Comunidade. Os resultados alcançados em termos de fiscalidade directa são apenas respostas parciais a casos particulares de dupla tributação ou de actividade económica transfronteiriça” (2000, p. 24).

É evidente que como foi referido anteriormente, poderá haver várias razões que não importará aqui desenvolver face ao âmbito mais restrito do presente trabalho, mas como suporta José Carlos Gomes Santos:

“A maior ênfase a nível comunitário no campo da fiscalidade tem sido colocada na harmonização e aproximação das fiscalidades indirectas, considerando-se que são

estas que afectam directa e «visivelmente» as trocas entre os Estados membros e que podem (...) dificultar a livre circulação e falsear a concorrência” (1993, p. 148).

E ainda face aos poucos avanços, conclui Casalta Nabais que:

“Pelo que, face à inacção dos órgãos políticos e legislativos da União e ao consequente protagonismo harmonizador do TJCE, não podemos deixar de considerar que, pelo menos no domínio dos impostos, nos deparamos com uma estranha construção europeia. (...) não pode erguer-se um sistema fiscal supranacional tendo por base apenas a demolição dos aspectos dos sistemas fiscais nacionais que se revelem incompatíveis com o direito comunitário” (2005, p. 170)

Sobre esta matéria, retém-se de Saldanha Sanches que:

“Esse carácter comunitário, que as empresas vêm assumindo, que torna os diversos regimes fiscais e a tributação fragmentada das empresas, em cada um dos países onde exercem actividade, uma desvantagem do espaço europeu em relação a outros espaços concorrentes, como sucede, por exemplo, com o espaço norte-americano” (2007, p. 92).

Ainda assim parece que se reconhece no supracitado documento da Comissão Europeia que:

“As diferenças em matéria de fiscalidade entre Estados-Membros podem afectar as decisões de localização dos investimentos das empresas e provocar distorções de concorrência” e ainda relativamente à retenção na fonte sobre juros e royalties que “essas retenções podem originar formalidades muito longas, provocar perdas de tesouraria” (2000, p. 25).

Já em 2006, a comissão Europeia na comunicação COM (2006) 823 final de 19/12/2006 definiu claramente os princípios-chave para a coordenação dos sistemas fiscais:

- Eliminar a discriminação e a dupla tributação
- Impedir a não tributação involuntária e os abusos
- Diminuir os custos de cumprimento da legislação associados ao facto de se estar sujeito a vários sistemas fiscais.

Conforme de desenvolverá mais à frente, a soberania dos Estados em matéria de tributação directa conferem-lhe competências que têm de ser exercidas sem desrespeitar o direito comunitário, de onde se destaca antes de mais a livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais e a liberdade de estabelecimento.

Quanto à possibilidade de ocorrer a chamada “dupla não tributação”, tal fenómeno merece dos Estados mais atenção e empenho no seu combate visto que o exercício da sua soberania tem sido em larga medida exercido no sentido de defender as suas bases tributáveis. Se as competências exclusivas lhes permitem exercer um controlo efectivo sobre as actividades dentro dos territórios, não é menos verdade que a ausência de coordenação e a crescente tendência para a desmaterialização e globalização das actividades económicas poderá desencadear fenómenos de dupla não tributação devida a lacunas involuntárias ou a abusos como se pode ver na comunicação COM (2006) 825 final de 19/12/2006 da Comissão ao Conselho, Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu.

Já no que respeita à diminuição dos custos de cumprimento das obrigações a Comissão identifica duas linhas: uma no que se refere às grandes empresas a operar nos diversos territórios da comunidade cuja resposta parece estar na instituição da matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS) abordado na COM (2007) 223 de 2/5/2007; a outra numa resposta aos problemas dos individuais e pequenas e médias empresas que se propõe resolver através da melhoria da Convenção de Arbitragem, com o n.º 90/436/CEE que já não está em vigor desde 2000, uma vez que nem todos os Estados-Membros ratificaram o Protocolo de prorrogação desta convenção, conforme se admite na COM (2003) 726 final de 24/11/2003 no n.º 3.4. Actualmente, as empresas só podem, portanto, basear-se nas disposições relativas à resolução de litígios previstas nas convenções em matéria de dupla tributação.

A propósito deste último princípio, conforme se pode reter de Willem Vermeend (2008, p. 85), referindo-se ao estudo de 2006 do Banco Mundial, são necessárias 360 horas para cumprir as regras fiscais em Itália, quando na Irlanda as pessoas e as empresas apenas

necessitam de 76 horas para preencher as declarações e satisfazer outras obrigações formais, advogando assim a simplicidade como factor a incentivar.

Ao contrário do que muitas vezes é referido existem passos consistentes nalgumas matérias com forte impacto em matéria de tributação directa. Disso é exemplo a Directiva 90/435/CEE, alterada pela Directiva 2003/123/CE e Directiva 2006/98/CE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às empresas-mãe e às suas filiais em Estados-Membros diferentes que impõe que os lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe são isentos de retenção na fonte e que o Estado-Membro de que depende a sociedade-mãe não pode aplicar uma retenção na fonte sobre os lucros que esta sociedade recebe da sua afiliada.

No entanto há que reconhecer que tal como conclui Casalta Nabais:

“Os avanços da harmonização fiscal continuam a ser muito modestos ou a seguir a via pouco recomendável da harmonização fiscal negativa. O que se fica a dever ao verdadeiro bloqueio dos órgãos legislativos da União no domínio fiscal decorrente sobretudo da manutenção da regra da unanimidade em matéria fiscal, manutenção para a qual concorreu, de resto, a perda dos instrumentos de política monetária e cambial e a forte limitação da política fiscal dos Estados membros” (2005, p. 197)

Por outro lado como afirma Ana Paula Dourado:

“Tudo ponderado, a interpretação da não-discriminação significa que, pelo menos, a “residência” fiscal, como elemento basilar de conexão, no Direito Tributário Internacional, se está a tornar obsoleta para o Direito Tributário dos Estados membros da CE” (2003, p. 109).

A verdade é que enquanto esta harmonização não for implementada, aquilo que sobressai, como refere José Carlos Gomes Santos é que:

“Confrontando-se com uma crescente diminuição da sua margem de manobra na condução da política económica e orçamental, decorrente do aprofundamento do processo de integração, os governos terão em estruturas fiscais e impostos não totalmente uniformizados um dos meios, ainda «disponíveis», para prosseguir os seus objectivos específicos e para ajustar o «modelo fiscal» às preferências das comunidades nacionais” (1993, p. 150). E tal como então esta visão não parece oferecer qualquer reparo actualmente.

Mas também se pode considerar válida a ideia, defendida por Christiana Panayi:

“Quem disse que a uniformidade de relações é o que os Estados membros querem? Pode-se discutir que aparte da uniformidade limitada obtida através de Directivas de fiscalidade directa, aos Estados membros é dada liberdade para determinar as suas políticas fiscais internacionais. Se os Estados membros quisessem uniformidade, teriam concordado em mais medidas harmonizadoras. Portanto, o grau de uniformidade existente no acordo actual reflecte o que os Estados membros (o a maior parte) concordaram até agora” (2007, p. 236).

Ou como afirma Casalta Nabais “algumas perdas de eficiência poderão ser o preço razoável e aceitável para manter a diversidade nacional e a correspondente autonomia, o que se apresenta como uma *«realistic approach»* face aos ventos de contestação e de divergência política que se prefiguram relativamente ao modelo futuro de integração europeia” (1998, p. 150). O que nas palavras de Manuela Teixeira na esteira de Malcolm Gammie significa “responder ao desafio de transformar o sistema fiscal que (...) tem de ser “nacional” nas suas relações com outros Estados membros, continuando a ser “internacional” nas suas relações com Estados terceiros” (2007, p. 128).

Por outro lado também se verifica a posição expressa nas palavras de Fernandes de Oliveira (2004, p. 70) que após a análise da jurisprudência do TJCE afirma que “está montado o cerco à soberania fiscal (em sede de tributação directa) nos EM, não obstante a mais do que duvidosa legalidade da agressão em marcha”, já que como ele próprio afirma “os órgãos comunitários têm dificuldade em viver com as implicações naturais do facto de a tributação directa ser competência dos EM e não da comunidade”.

2.3. A livre prestação de serviços na União Europeia

Tal como já foi afirmado quando se enquadrou a prestação de serviços no normativo nacional, para o Tratado CE também existe uma distinção entre os trabalhadores, que no seu art.º 39.º determina a “abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros, no que diz respeito ao

emprego, à remuneração e demais condições de trabalho” e a prestação de serviços, cuja liberdade vem prevista no art.º 49.º do Tratado CE.

Assim, definindo o conceito, no âmbito da União Europeia, com o recurso às normas do próprio Tratado CE que define no seu art.º 50.º que considera, para os seus próprios efeitos, como serviços “as prestações realizadas normalmente mediante remuneração, na medida em que não sejam reguladas pelas disposições relativas à livre circulação de mercadorias, de capitais e de pessoas.

Os serviços compreendem designadamente:

- a) Actividades de natureza industrial;
- b) Actividades de natureza comercial;
- c) Actividades artesanais;
- d) Actividades das profissões liberais.”

E mais dispõe o presente artigo, com particular relevância para este trabalho, que “sem prejuízo do disposto no capítulo relativo ao direito de estabelecimento, o prestador de serviços pode, para a execução da prestação, exercer, a título temporário, a sua actividade no Estado onde a prestação é realizada, nas mesmas condições que esse Estado impõe aos seus próprios nacionais”.

No art.º 50.º, conforme vem explicitamente referido no seu segundo parágrafo, reforça-se que o “título temporário” dessa actividade não pode servir de justificação para qualquer discriminação em função da nacionalidade.

António Braga considera que “em substância, o direito de estabelecimento é apenas uma derivação da liberdade de prestação de serviços que, por sua vez, se distingue da livre circulação dos trabalhadores ou de emprego, pelo carácter independente e liberal, por contraposição com o cariz dependente e subordinado das relações laborais” (2003, p. 50).

São várias as normas incluídas no Tratado CE que impõe obrigações de não discriminação e protegem as liberdades fundamentais do mercado interno, conforme aliás a própria Comissão reconhece no Papel de Trabalho SEC (2001) 1681 de 23/10/2001.

Quanto às medidas contra a discriminação, uma leitura do Tratado CE permite encontrar as seguintes referências:

- A exigência aos Estados membros que se abstenham de tomar medidas que ponham em perigo a realização dos objectivos do Tratado (art.º 10.º);
- A Proibição da discriminação com base na nacionalidade (art.º 12.º);
- Combate à discriminação em razão do sexo, raça ou origem étnica, religião ou crença, deficiência, idade ou orientação sexual (art.º 13.º e art.º 141.º);
- Proibição da discriminação arbitrária nem qualquer restrição dissimulada ao comércio entre os Estados-Membros (art.º 30.º);
- Quanto às condições de abastecimento e de comercialização, Entre nacionais dos Estados-Membros (art.º 31.º);
- Entre produtores ou consumidores da Comunidade (n.º 2 do art.º 34.º);
- Em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros (art.º 39.º, n.º 5 do art.º 184.º e art.º 294.º);
- A Exigência de um tratamento das sociedades como é dado às pessoas singulares (art.º 48.º);
- A aplicação, por parte de um transportador, e idênticas mercadorias e nas mesmas relações de tráfego, de preços e condições de transporte diferentes (n.º 1 do art.º 75.º);
- Relacionada com a origem dos produtos, no âmbito dos auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais (alínea a) do n.º 2 do art.º 87.º) e;
- Previsão da aproximação das disposições legais que tenham incidência directa no estabelecimento ou no funcionamento do mercado comum (art.º 94.º).

Destaca-se pela sua importância e directa ligação com a temática deste trabalho que “No âmbito de aplicação do presente Tratado, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é

proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade”, conforme dispõe o art.º 12.º do Tratado CE.

Existem ainda as disposições que visam proteger as várias liberdades consagradas no Tratado como sejam:

A livre circulação de mercadorias (art.º 23.º);

A livre circulação dos trabalhadores (nº 1 do art.º 39.º);

A liberdade de estabelecimento (art.º 43º);

A livre prestação de serviços na Comunidade (art.º 49.º);

Liberdade de movimentos de capitais entre Estados-Membros (art.º 56.º)

A liberdade de estabelecimento e sobretudo a livre prestação de serviços são aqueles que acarretam mais implicações práticas, no que respeita a este trabalho.

Como afirma António Carlos dos Santos (2003b, p. 41) “As regras relativas às liberdades económicas – liberdade de circulação de pessoas, capitais e serviços, bem como o direito de estabelecimento – podem contender com a tributação directa dos Estados membros”.

Com superior importância e absolutamente central neste trabalho deverá atender-se ao que dispõe o Tratado CE no seu art.º 49.º que prevê “No âmbito das disposições seguintes, as restrições à livre prestação de serviços na Comunidade serão proibidas em relação aos nacionais dos Estados-Membros estabelecidos num Estado da Comunidade que não seja o do destinatário da prestação”.

Aliás, nos termos do segundo parágrafo da mesma norma “O Conselho, deliberando por maioria qualificada, sob proposta da Comissão, pode determinar que as disposições do presente capítulo são extensivas aos prestadores de serviços nacionais de um Estado terceiro e estabelecidos na Comunidade”.

Note-se que esta última determinação se pode estabelecer por mera maioria qualificada.

Referindo-se à liberdade de prestação de serviços, António Braga afirma que “trata-se de uma liberdade de carácter residual cujas disposições deverão prevalecer em situação de dúvida na qualificação, v.g. de determinados fornecimentos que não se enquadram na categoria de mercadorias para efeitos de aplicação da respectiva liberdade de circulação (2003, p. 51).

Assim, identifica o mesmo autor na esteira de Joël Molinier que os elementos que delimitam o conceito de prestação de serviços:

- “Ligação a uma actividade económica”
- “Onerosidade”
- “Realização num contexto de deslocação do prestador de a partir do Estado onde se encontra estabelecido para outro Estado-Membro onde o serviço ocorre”

Também não tem merecido grande destaque a disposição do art.º 53.º em que se refere que “Os Estados-Membros declaram-se dispostos a proceder à liberalização dos serviços para além do que é exigido por força das directivas”, talvez por se revestir de uma mera declaração de intenções.

Por outro lado ao nível da União Europeia encontram-se esforços legislativos no sentido de aprofundar a liberdade de prestação de serviços tentando criar condições objectivas para compatibilizar as condições de mobilidade dos profissionais, como seja a Directiva 77/249/CEE que rege as modalidades de prestação de serviços por advogados estabelecidos noutro Estado-Membro, com o título obtido no Estado de origem e sem reconhecimento prévio das suas qualificações com o objectivo de facilitar o exercício efectivo da livre prestação de serviços por advogados, ou a Directiva 2005/36/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 7 de Setembro de 2005, relativa ao reconhecimento das qualificações profissionais (que revoga as directivas 77/452/CEE, 77/453/CEE, 78/686/CEE, 78/687/CEE, 78/1026/CEE, 78/1027/CEE, 80/154/CEE, 80/155/CEE, 85/384/CEE, 85/432/CEE, 85/433/CEE, 89/48/CEE, 92/51/CEE, 93/16/CEE e 1999/42/CE).

Estão assim obrigados os Estados da U.E. a agir sem discriminações, que como refere António Carlos dos Santos, citando Fuentes Quintana, significa “existência de uma discriminação de origem fiscal que altera as condições de concorrência de um mercado, de modo a provocar modificações apreciáveis nas correntes normais de tráfico e na circulação de pessoas e serviços” (2003a, p. 90).

Reafirmando o que já foi dito anteriormente a liberdade de prestação de serviços tem uma importância fundamental pelo que, enquadrada na perspectiva do Tratado CE, terá de ser desenvolvida no âmbito da análise da jurisprudência do TJCE, sobretudo naquilo que António Braga apelida de “causas de exclusão da ilicitude da violação das liberdades” (2003, p. 52).

2.4. A jurisprudência do TJCE

O papel do TJCE é fundamental na defesa das liberdades fundamentais previstas no Tratado CE. Prevê o art.º 220.º do Tratado CE que “no âmbito das respectivas competências, o Tribunal de Justiça e o Tribunal de Primeira Instância garantem o respeito do direito na interpretação e aplicação do presente Tratado”.

Apesar da sua actuação ser criticada por muitos, deverá sempre analisar-se as suas posições no sentido de conhecer as suas ideias sufragadas nos Acórdão produzidos, na medida que deverão ser acatadas pelos Estados Membros.

Após as considerações feitas a propósito da falta de harmonização ao nível da tributação directa, parece acolher grande unanimidade a ideia que relativamente à tributação directa, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) tem exercido um papel quase solitário no trabalho de harmonização das legislações referentes à tributação directa e que esse enquadramento não é aquele que melhor serve os interesses da U.E..

Senão atente-se nas palavras de Casalta Nabais:

“Perante a ausência de uma desenvolvida harmonização fiscal pela positiva, a que acresce a falta de expectativas quanto à sua adopção num futuro próximo, não surpreende que, em sede de tributação directa, se tenha assistido ao aparecimento de uma harmonização fiscal pela negativa protagonizada pela jurisprudência (...) o TJCE vá, a seu modo, destruindo os sistemas fiscais nacionais, através de uma harmonização fiscal que se processa inteiramente à margem da velha ideia do autoconsentimento dos impostos” (2005, p. 169).

António Braga refere que é “um sintoma de falta de coesão e consenso comunitário no que diz respeito à harmonização da tributação directa” (2003, p. 48), podendo juntar-se outras como a opinião de António Oliveira quando afirma que “A tributação directa é um dos raros instrumentos “macro” de que os EM (Estados membros) ainda dispõe para prosseguir uma determinada política económica (...). Rodeá-la de obstáculos e limites para além dos consagrados no Tratado, para além de imprevisibilidade que introduz pode enfraquecer irremediavelmente a funcionalidade desse instrumento (2003, p. 34).

Para começar, de uma forma geral, conforme afirma Christiana Panayi o TJCE “interpreta as justificações às restrições às liberdades fundamentais de forma restritiva. Muitas tentativas de justificação falharam; por exemplo, perda de receita e erosão da base tributável, a existência de remédios administrativos e contrapartidas, a falta de harmonização dos impostos directos” (2007, p. 145).

São vários os acórdãos que têm visado o tema da liberdade de prestação de serviços de onde se destacam cláusulas visando a questão da discriminação e das medidas abusivas, pelo que no quadro seguinte se apresentam alguns exemplos:

Processo	Nome	Parágrafo sobre:	
		Discriminação	Medidas abusivas
186/87	IAN WILLIAM	10, 14	12
381/93	FRANÇA	16	16
384/93	ALPINE INVESTMENTS		37
398/95	ERGASIAS	16	
118/96	SAFIR	23	22, 26, 27, 28
294/97	EUROWINGS	33, 34	
22/98	BECU		36
136/00	DANNER	29	29
234/01	GERRITSE	44	28, 53
345/04	CENTRO EQUESTRE	23	31, 37

Tabela 1 – Lista de Acórdão do TJCE

No anexo 2 poderá encontrar-se uma lista dos Acórdãos analisados com a indicação dos parágrafos referentes a algumas das questões em análise e que serviram de base para este estudo.

Numa análise dos diversos acórdãos produzidos pode-se encontrar cimentado um conjunto de interpretações que têm levado os Estados Membros a alterar as suas legislações no sentido daquilo que este tribunal tem considerado contra as normas comunitárias.

Assim, to TJCE tem invariavelmente considerado a soberania dos Estados na tributação directa, como se verifica nos acórdãos 107/94 ASSCHER; 118/96 SAFIR; 264/96 ICI; 294/97 EUROWINGS; 307/97 SAINT GOBAIN; 35/98 VERKOOIJEN; 55/98 VESTERGAARD; 141/99 AMID; 136/00 DANNER; 290/04; FKP SCORPIO; 345/04 CENTRO EQUESTRE; 346/04 CONIJN; 386/04 STAUFFER; 471/04 KELLER, referindo-se nos seguintes termos: “embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, não é menos verdade que estes últimos a devem exercer no respeito do direito comunitário”, como consta no processo C-264/96 ICI, parágrafo 19.

Também é bastas vezes relembrado pelo TJCE as disposições contrárias á discriminação, (Acórdãos 186/87 IAN WILLIAM; 381/93 FRANÇA; 384/93 ALPINE INVESTMENTS; 107/94 ASSCHER; 118/96 SAFIR; 22/98 BECU; 55/98 VESTERGAARD; 141/99 AMID; 136/00 DANNER; 234/01 GERRITSE; 290/04 FKP SCORPIO; 345/04 CENTRO EQUESTRE; 346/04 CONIJN; 386/04 STAUFFER), de onde se pode retirar a título de exemplo: “Além disso, não se pode justificar, a título da eficácia dos controlos fiscais, uma regulamentação nacional que, de forma absoluta, impede o contribuinte de apresentar tais provas” (Processo C-386/04 STAUFFER, parágrafo 49); “os contribuintes residentes e não residentes estão em situações comparáveis, pelo que uma disposição que recusa a possibilidade dessa dedução aos não residentes constitui uma restrição proibida” (Processo C-346/04 CONIJN, parágrafo 24) ou ainda “artigo 59.º (actual art.º 49.º) do Tratado opõe-se à aplicação de qualquer legislação nacional que tenha como efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil do que a puramente interna de um Estado-Membro” (Processo C-136/00 Danner, parágrafo 29).

Na avaliação das razões que lhe vêm sendo apresentadas pelos Estados Membros para justificar a imposição de medidas, que são consideradas abusivas face às normas comunitárias tem sido peremptório em afirmar que “um objectivo de natureza puramente económica não pode constituir uma razão imperiosa de interesse geral que justifique uma restrição a uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado” (Processo C-35/98 Verkooijen, parágrafo 48) ou ainda de uma forma bastante abrangente e sucessivamente reiterada:

“Segundo jurisprudência constante, a livre prestação de serviços, enquanto princípio fundamental do Tratado, só pode ser limitada por disposições justificadas por razões imperiosas de interesse geral aplicáveis a qualquer pessoa ou empresa que exerça uma actividade no território do Estado-Membro destinatário. Essas restrições devem designadamente ser adequadas para garantir a realização do objectivo que prosseguem e não devem ir além do necessário para o atingir. (acórdãos de 25 de Julho de 1991, Säger, já referido, n.º 15; Gouda e o., C-288/89, Colect., p. I-4007, n.os 13 a 15; de 31 de Março de 1993, Kraus, C-19/92, Colect., p. I-1663, n.º 32, e de 30 de Novembro de 1995, Gebhard, C-55/94, Colect., p. I-4165, n.º 37)” (Processo C-398/95 Ergasias, parágrafo 21).

Afirma ainda que: “todavia, decorre de jurisprudência assente que a redução das receitas fiscais não pode ser considerada uma razão imperiosa de interesse geral susceptível de ser invocada para justificar uma medida em princípio contrária a uma liberdade fundamental (v., neste sentido, acórdãos Verkooijen, já referido, n.º 59; de 3 de Outubro de 2002, Danner, C-136/00, Colect., p. I-8147, n.º 56; X e Y, já referido, n.º 50; bem como Manninen, já referido, n.º 49)” (Processo C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, parágrafo 59).

Reforçado pela determinação “que um tratamento fiscal desfavorável contrário a uma liberdade fundamental não pode justificar-se pela existência de outras vantagens fiscais” (processo C-35/98 Verkooijen, parágrafo 61).

No entanto como afirma Christiana Panayi no caso Marks & Spencer (Processo C-446/02 “parece que criou uma assimetria. Anteriores casos mostraram que tratamentos fiscais mais vantajosos num Estado não justificavam a imposição de encargos adicionais ou a restrição de um benefício noutra Estado. Isto parecia ser independentemente do tratamento mais benéfico do exterior afectasse o interno directa ou indirectamente”.

Assim, conforme defende a autora, neste processo, “em circunstancias excepcionais, por exemplo quando não estivesse prevista a dedução de perdas no país de residência de uma subsidiária com perdas, isto poderá ser levado em conta no país de residência do país da parente com lucros” (2007, p. 156).

Contudo o TJCE parece aceitar as restrições podem ser justificadas quando “a necessidade de preservar a coerência de um regime fiscal pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann, C-204/90, Colect., p. I-249, n.º 28, e de 28 de Janeiro de 1992, Comissão/Bélgica, C-300/90, Colect., p. I-305, n.º 21)” no Processo C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, parágrafo 52.

Considera-se relevante referir que este tribunal já se pronunciou no sentido que “o direito à igualdade de tratamento é directamente conferido pelo direito comunitário, não estando assim sujeito à concessão, para esse fim, de um certificado por parte da administração do Estado-membro em causa (ver, a este propósito, o acórdão de 3 de Julho de 1980, Pieck, 157/79, Recueil p. 2171)” (Processo 186/87 IAN WILLIAM COWAN, parágrafo 11) ainda que a propósito de matéria diversa da tributação.

Em determinados processos o tribunal vem igualmente sugerir que sejam previstas alternativas aceitáveis à luz do direito comunitário como: “podem ser previstos outros sistemas, mais transparentes e que são igualmente aptos a preencher o vazio fiscal (...) nomeadamente um sistema de imposto sobre o rendimento (...) calculado de maneira uniformizada, aplicável da mesma maneira a todos os seguros quer estes sejam efectuados em companhias estabelecidas no Estado-Membro em causa ou num outro Estado-Membro” (Processo C-118/96 Jessica Saf, parágrafo 33), ou ainda “poderão ser tomadas medidas

menos rigorosas e menos atentatórias das liberdades fundamentais, que dêem, por exemplo, a possibilidade legal aos credores públicos de obter as garantias necessárias” (Processo C-212/97 Centros Ltd, parágrafo 37).

2.5. O papel da Comissão Europeia

A Comissão Europeia é, dada a sua importância institucional na U.E., uma das pedras basilares para o seu funcionamento sendo claramente expresso no art.º 211.º CE que:

“Vela pela aplicação das disposições do presente Tratado bem como das medidas tomadas pelas instituições”;

“Formula recomendações ou pareceres sobre as matérias que são objecto do presente Tratado, quando este o preveja expressamente ou quando tal seja por ela considerado necessário”;

“Dispõe de poder de decisão próprio, participando na formação dos actos do Conselho e do Parlamento Europeu, nas condições previstas no presente Tratado” e;

“Exerce a competência que o Conselho lhe atribua para a execução das regras por ele estabelecidas”.

No âmbito das suas competências, conforme previsto no art.º 249.º, a comissão adopta regulamentos e directivas, toma decisões e formula recomendações ou pareceres.

Um dos instrumentos igualmente ao seu dispor encontra-se previsto no art.º 226.º do Tratado CE prevendo numa primeira fase que “se a Comissão considerar que um Estado-Membro não cumpriu qualquer das obrigações que lhe incumbem por força do presente Tratado, formulará um parecer fundamentado sobre o assunto, após ter dado a esse Estado oportunidade de apresentar as suas observações” ao que se poderá seguir o recurso ao Tribunal de Justiça.

Assim, no que concerne a matéria em análise, há que destacar que a Comissão Europeia tem pelo menos duas questões em aberto ligadas ao núcleo do problema conforme se pode ler no sítio da Internet (sitio da internet: Comissão Europeia), ou seja:

Em 9 de Janeiro de 2007, “A Comissão Europeia enviou um pedido formal a Portugal para que altere a sua legislação fiscal. De acordo com esta legislação, as entidades não residentes que prestam serviços em Portugal ficam sujeitas a retenção na fonte do imposto sobre o montante bruto do seu rendimento, enquanto que os prestadores de serviços nacionais são tributados unicamente sobre os seus lucros líquidos” dando-lhe o código IP/07/18

Posteriormente, em 26 de Junho de 2008 “A Comissão Europeia exigiu formalmente a Portugal que altere as suas disposições fiscais segundo as quais os contribuintes não residentes têm de designar um representante fiscal caso obtenham rendimentos tributáveis em Portugal” com o código IP/08/1024.

Por último lê-se que em 18 de Setembro de 2008 “A Comissão Europeia decidiu iniciar uma acção contra Portugal no Tribunal de Justiça devido a normas fiscais discriminatórias nos termos das quais as entidades não residentes que prestam serviços em Portugal são sujeitas a retenção na fonte do imposto sobre o montante bruto do seu rendimento, ao passo que os prestadores de serviços nacionais são tributados unicamente sobre os seus lucros líquidos” com o código IP/08/1353.

De onde parece resultar claro que o Estado Português não deu a resposta que a Comissão esperava ao pedido formal que tinha sido formulado. Embora quanto às retenções na fonte sobre o valor líquido, o Orçamento de Estado de 2009 parece contemplar a resposta às aspirações da Comissão.

Em aberto fica a avaliação do alcance prático da alteração legislativa.

Como já foi referido, outra das missões da Comissão Europeia é de formular recomendações ou pareceres pelo que não é de estranhar que apareçam documentos com estas características visando um esforço no sentido de harmonizar alguns dos aspectos relacionados com a tributação directa.

De entre estes destacam-se:

Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu COM (2005) 532 FINAL, de 25/10/2005 com o título “O contributo da tributação e políticas aduaneiras para Estratégia de Lisboa”

Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu COM (2006) 823 FINAL de 19/12/2006 com o título “Coordenar os sistemas de fiscalidade directa dos Estados-Membros no mercado interno”

Papel de trabalho da equipa da Comissão SEC (2001) 1681 de 23/10/2001 com o título “A tributação das empresas no mercado interno”.

E outros poderiam igualmente ser aqui referidos. No entanto permanece a questão de que em tudo o que não puder ser julgado contrário às normas comunitárias, os Estados permanecem soberanos em matéria de impostos directos, pelo que a Comissão, respeitando o princípio da subsidiariedade que lhe impõe o art.º 5.º do Tratado CE, tem apenas mantido uma postura de fiscalização ao mesmo tempo que procura encontrar compromissos, dependentes da regra da unanimidade, para fazer evoluir a legislação nesta matéria.

2.6. Os mecanismos de cooperação fiscal

Após as referências efectuadas quanto à falta de harmonização na U.E. no âmbito da tributação directa é necessário verificar se, pelo menos, tem sido possível desenvolver formas de cooperação entre os Estado Membro.

Antes de mais como refere António Carlos dos Santos, citando J. Llave de Larra:

“A cooperação administrativa assenta no respeito da autonomia das administrações nacionais na aplicação das normas comunitárias e nacionais e na gestão e inspecção tributárias, incluindo a organização e iniciativa de luta contra a evasão e fraude” (2003a, p. 113).

Já Freitas Pereira afirma que:

“A internacionalização da economia possibilitada pela integração económica coloca exigências acrescidas e específicas no domínio da luta contra a evasão e fraude fiscal internacionais. Todos os comentadores o reconhecem e as instâncias comunitárias a todos os níveis o afirmam” (1993, p. 96).

Existem vários diplomas que visam criar e aprofundar os mecanismos de cooperação fiscal ao nível da comunidade, podendo destacar-se como exemplo:

A Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos e dos impostos sobre os prémios de seguro, com as alterações dadas pelas Directivas 79/1070/CEE; 92/12/CEE; 2003/93/CE; 2004/56/CE; 2004/106/CE; 2006/98/CE onde se contempla a troca de informações de forma automática ou espontânea e até a hipótese de entrada de funcionários de outros Estados membros no território.

A Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, com as alterações dadas pelas Directivas 92/108/CEE; 94/74/CE; 96/99/CE; 2000/44/CE; 2000/47/CE; 2004/106/CE e Regulamento (CE) nº 807/2003.

Directiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, com as alterações dadas pelas Directivas 2004/66/CE e 2006/98/CE.

Numa óptica pragmática é aqui indispensável a referência a um instrumento, criado na sequência da já citada Directiva 77/799/CEE (transposta para a legislação nacional pelo Decreto-Lei n.º 127/90 de 17 de Abril) e do Regulamento 218/92, actualmente a funcionar ao nível comunitário com o nome “Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES)” e o suporte informático centralizado no sítio da Internet da Comissão Europeia (sitio da internet: VIES).

Embora este exemplo venha de um imposto indirecto e por isso mesmo com os benefícios já obtidos, decorrentes dos esforços de harmonização, não deixa de ser verdade que reflecte bem aquilo que pode resultar da cooperação entre as administrações tributárias dos

Estados Membros com a coordenação da Comissão Europeia em benefício de um verdadeiro controlo por parte dessas entidades e de uma ferramenta expedita para os operadores que, com facilidade e segurança, validam as suas operações.

Através desta ferramenta qualquer fornecedor comunitário pode validar o número de identificação de um potencial cliente e certificar-se se este reúne os pressupostos do enquadramento fiscal que lhe permita aplicar um dispositivo específico da lei em sede de IVA.

Conclui-se que, de uma forma mais global, os Estados necessitam de proteger tanto a sua soberania como as base tributáveis pelo que como referem Vallvé, Roccatagliata e Valente (2000, p. 108) os objectivos prioritários de políticas fiscais especificamente desenhadas para o comércio electrónico passam por:

- 1) Elaboração de normas comuns sobre fiscalidade do comércio electrónico e dos serviços internacionais prestados através da Internet;
- 2) Coordenação de medidas adoptadas pelas autoridades fiscais;
- 3) A cooperação entre autoridades tributárias na luta conjunta contra a fraude e a evasão fiscal levada a cabo por meio de novas formas de comunicação e
- 4) A definição do papel dos tratados internacionais em matéria de dupla tributação à luz da releitura dos princípios do direito fiscal internacional a que obriga o novo contexto tecnológico

3. A dupla tributação

3.1. A dupla tributação jurídica e a dupla tributação económica

Se inicialmente as economias se encontravam fechadas, o desenvolvimento económico suportado em avanços tecnológicos criaram o fenómeno que actualmente se chama de globalização e a que Bird e Wilkie se referem como sendo “pouco mais do que uma palavra de código imprecisa pelo facto de as autoridades fiscais nacionais em todo o lado estarem com problemas devido a crescente irrelevância das fronteiras nacionais no que

respeita à determinação da localização das fronteiras nacionais nos termos da política fiscal tradicional” (2000, p. 80).

Sem perder de vista, como refere Freitas Pereira, que “os efeitos do imposto são de dois tipos: efeito rendimento (...) e efeito substituição (...)” sendo que deste último “pode resultar ineficiência económica se desta interferência nas escolhas individuais resultar uma perda de bem estar para o contribuinte que não se traduza em aumento de recursos para o Estado” (2005, p. 67), cabe aqui enquadrar algumas questões relevantes sobre a dupla tributação.

Como pode destacar-se de Alberto Xavier (2007, p. 38ss) para que se encontre uma situação de dupla tributação internacional, no sentido que este trabalho procura analisar, sobre um facto é necessário que se conjuguem os seguintes factores:

- 1) Aplicação cumulativa de duas normas;
- 2) As normas pertencem a ordenamentos tributários distintos, “colisão de sistemas fiscais”, não se confundindo com a duplicação de pretensões que pode ocorrer no âmbito do direito interno com a “pluralidade de aplicações da mesma norma”;
- 3) Esses ordenamentos são “paritários”, isto é encontram-se ao mesmo “nível de governo” estabelecendo a chamada “dupla tributação horizontal”, pelo que se afasta assim da mera “invasão de competência”
- 4) As normas se apliquem em concreto e originem pretensões tributárias e não apenas aparentemente como se passa na chamada “dupla tributação virtual”, constituindo assim “um encargo fiscal mais elevado do que aquele que resultaria da aplicação exclusiva da mais elevada das pretensões em concurso”;
- 5) Aplicação autónoma e independente resultando na produção conjunta de consequências jurídicas

Pelo enquadramento fiscal das actividades de prestação de serviços, já tratado anteriormente, a possibilidade de ocorrência da dupla tributação resultante da incidência de impostos sobre os rendimentos obtidos em território nacional por parte de não residentes é uma realidade facilmente identificável, já que há uma tributação sobre a universalidade dos

rendimentos, também chamada de ilimitada, a que estes estão sujeitos no seu Estado de residência que colide com a pretensão do Estado Português de tributar os mesmos rendimentos, de forma limitada e na medida que sejam considerados obtidos neste território, sendo por isso considerado o imposto como receita do Estado da fonte do rendimento.

Como já se estabeleceu, para a definição de dupla tributação internacional é pacífico que concorrem três identidades distintas: objecto; período e imposto. No entanto como refere Alberto Xavier existe uma quarta identidade: o sujeito. Desta última depende a distinção entre a dupla tributação jurídica da económica onde como aí se refere se pode encontrar a “dupla tributação por discriminação de contribuintes” ou também designada “dupla imposição económica ou sobreposição de impostos” (2007, p. 35 ss).

É sobre a dupla tributação jurídica que este trabalho trata, designadamente ao nível da do escrutínio do TJCE que é feita no âmbito do cumprimento das normas comunitárias dentro da União Europeia. Ainda assim a distinção que agora se faz merece especial destaque no sentido de definir com clareza um conceito que por vezes sofre uma generalização linguística que lhe confere características diversas, sendo por esse mesmo motivo alvo de interpretações equívocas.

3.2. Os princípios da fonte e da residência em sede de tributação internacional

Como já foi referido, a dupla tributação internacional resulta da existência de uma duplicação de pretensões entre dois Estados soberanos na medida que ambos consideram ter jurisdição sobre o facto tributário.

Sobre esta matéria, Cunha Oliveira (2005, p. 67) afirma que “desde que os residentes sejam tributados segundo o princípio global, a fonte de rendimento é irrelevante. Mas desde que seja tributado o rendimento de fonte doméstica, a residência já não é irrelevante”.

No Estado de residência do prestador do serviço considera-se existir uma jurisdição baseada no facto deste aí usufruir das condições criadas nesse território para a prossecução da sua actividade empresarial devendo por esse facto contribuir para o financiamento desse bem comum.

Por outro lado, no território da fonte do rendimento, ou seja, onde usufrui da receita é considerada legítima a pretensão do Estado de impor um tributo em função dos benefícios que lhe advém pelos rendimentos retirados desse mesmo território.

A importância desta distinção prende-se com o facto de a amplitude das pretensões ser manifestamente diferente e embora possa ocorrer a sua colisão. Na verdade, enquanto o Estado tem a pretensão de tributar a universalidade dos rendimentos dos seus residentes, ou seja aqueles que derivem da totalidade da sua actividade independentemente do local em que sejam obtidos, também estende essa pretensão aos não residentes na medida que considere existir um elemento de conexão desses rendimentos ao seu próprio território.

Evidentemente que deverá igualmente referir-se a corrente para a qual esta questão é simplesmente a “questão errada”, visto que como referem Richard Bird e Scott Wilkie (2000, p. 80) esta dicotomia não trata adequadamente o núcleo dos problemas da política fiscal internacional actual.

Para estes autores esses problemas são:

- 1) O aumento da actividade comercial internacional não está claramente associado em termos económicos com as jurisdições nacionais;
- 2) A falta de coordenação entre jurisdições quanto às regras respeitantes ao rendimento das empresas ao nível destas e dos seus proprietários;
- 3) A ausência de uma base coerente para distinguir entre pagamentos e distribuições por empresas, algumas são dedutíveis e outras não;
- 4) Pressão vinda do aproveitamento de alguns beneficiários de rendimento não tributados devido ao seu estatuto de isenção fiscal dentro de uma jurisdição.

3.3. As convenções para evitar a dupla tributação

Considerando que os Estados têm consciência que a dupla tributação se constitui num obstáculo às relações económicas entre agentes pertencentes a diferentes espaços fiscais, facilmente se compreende que tenha surgido a necessidade de prever uma forma de colmatar alguns dos seus efeitos. Como refere Maria dos Prazeres Lousa as “convenções bilaterais em matéria de impostos sobre o rendimento (...) são um dos instrumentos fundamentais que fornecem as bases legais adequadas de actuação das autoridades fiscais e dos contribuintes” (2000, p. 241).

Como afirma Saldanha Sanches:

“No Direito Fiscal Internacional temos o reino das celebrações bilaterais: os acordos de dupla tributação são uma limitação mínima do poder tributário de cada Estado, que mantém o essencial das suas competências em matéria fiscal. Tudo se baseia em cedências mútuas de dois Estados em matérias que dizem respeito principalmente à soberania quanto à legislação fiscal” (2007, p. 81).

Conforme ensina Alberto Xavier, só a partir da 1ª Guerra Mundial, se começou a celebrar os primeiros acordos bilaterais no sentido de eliminar a dupla tributação entre países europeus, passando a intensificar-se a partir da 2.ª Guerra Mundial com a internacionalização da economia norte-americana.

Na verdade não só os modelos económicos em que assentam as actividades se têm modificado como os próprios processos e canais para as transacções, com especial ênfase para a desmaterialização das actividades, pelo que as transacções de bens têm perdido importância para os serviços. Por outro lado com o desenvolvimento da Internet a forma de fazer negócios tem progressivamente ocupado maior relevância.

Como refere Alberto Xavier:

“É relativamente recente o movimento no sentido da celebração de tratados contra a dupla tributação; e o facto não é de estranhar se atender ao predomínio durante muito tempo exercido pelas formas imobiliárias da riqueza e à menor intensidade das relações económicas internacionais, o que determinava uma reduzida

frequência de casos em que a mesma manifestação de riqueza se encontrava submetida a mais do que um ordenamento tributário.” (2007, p. 99)

Mas deve-se igualmente referir que a necessidade de celebrar as chamadas Convenções para evitar a dupla tributação não se limita aos aspectos delimitadores dos direitos de tributação dos Estados mas também, como afirma Saldanha Sanches “podem criar deveres de cooperação e de troca de informação entre as respectivas administrações fiscais: encontram-nos aqui na limitação (recíproca) da soberania fiscal administrativa” (2007, p. 82).

Durante esta evolução foram sendo consolidados os chamados modelos de Convenção patrocinados por organizações internacionais das quais aqui se destaca em particular as Nações Unidas e a OCDE.

O factor que é geralmente considerado como diferenciador de ambos os modelos baseia-se no facto de o modelo das Nações Unidas procurar encontrar condições mais favoráveis para os proteger os países menos desenvolvidos, designadamente através do reforço do princípio da fonte em detrimento do princípio da residência, por outro lado o “Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE” (adiante referido como Modelo OCDE) parece mais adequado para as convenções entre os países mais desenvolvidos.

O modelo da OCDE é aquele que as convenções celebradas por Portugal têm seguido, pelo que se torna relevante desenvolver as suas características gerais.

Assim, quanto ao próprio modelo, Portugal tem e exerce o direito de apresentar a sua discordância quanto ao texto do Modelo, impondo reservas, bem como observações aos seus comentários.

De uma forma genérica Paula Rosado Pereira sintetiza que estas Convenções atribuem diversos tipos de competência para tributar que “podem ser:

- 1) Tributáveis somente no Estado de residência;
- 2) Tributáveis no Estado de residência e no Estado da fonte;

3) Tributáveis no Estado de residência e com limites máximos no Estado da fonte.”
(2007, p. 57)

Já quanto aos métodos de eliminação da dupla tributação, temos no resumo da mesma autora:

- 1) Métodos da isenção.
 - i) Método da isenção integral
 - ii) Método da isenção progressiva
- 2) Métodos da imputação
 - i) Método da imputação integral
 - ii) Método da imputação normal

A versão do modelo da OCDE de 2005 é aquela que é aqui sintetizada. A sua estrutura encontra-se dividida em capítulos que aqui se resumem muito genericamente:

I - Âmbito da aplicação da Convenção

Neste capítulo definem-se os sujeitos abrangidos e os impostos visados.

II – Definições

Neste capítulo definem-se um conjunto de termos usados, qualifica-se o conceito de residente e de estabelecimento estável.

III- Tributação do rendimento

Neste capítulo determina-se o tratamento a dar aos diversos rendimentos abordados no âmbito da convenção: rendimentos dos bens imobiliários; lucros das empresas; navegação marítima, interior e aérea; empresas associadas; dividendos; juros; royalties; mais-valias; Profissões independentes (suprimido); rendimentos do emprego; percentagens de membros de conselhos; artistas e desportistas; pensões; remunerações públicas; estudantes e ainda os residuais outros rendimentos.

IV - Tributação do património

Como o próprio nome indica este capítulo trata dos rendimentos derivados do património.

V – Métodos de eliminação da dupla tributação

Neste capítulo define-se a forma que se poderá utilizar para evitar a dupla tributação, pelo que aqui se prevê o recurso ao método de isenção, que prevê que quando um rendimento é considerado num Estado o outro isentará esse rendimento, ou ao método de imputação pelo qual se prevê a dedução por parte de um Estado do imposto pago no outro Estado.

VI - Disposições especiais

Aqui determina-se o princípio da não discriminação e cria-se e o procedimento amigável na defesa dos sujeitos passivos do imposto, a troca de informações e a assistência em matéria de cobrança de impostos no fortalecimento das medidas de controlo por parte dos Estados contratantes e finalmente disposições específicas para os membros das missões diplomáticas e de postos consulares e a possibilidade de extensão da aplicação da convenção a partes do território desses Estados que por qualquer motivo tenham sido excluídas.

VII - Disposições finais

Para finalizar é necessário contemplar a entrada em vigor e os termos em poderá ser denunciado por qualquer das partes.

Chegados aqui impõe-se algumas considerações gerais sobre o modelo e as suas implicações sobre o objecto deste estudo.

Em concreto quanto à actividade de prestação de serviços, o modelo existente até 1997 incluía no seu artigo 14.º as “profissões independentes” onde se definia o primado da residência, como tal, a menos que o sujeito passivo dispusesse de um estabelecimento estável no território da fonte os seus rendimentos só seriam tributados no seu Estado de residência.

Neste artigo definia-se ainda no seu n.º 2 que “A expressão "profissões liberais" abrange, em especial as actividades independentes de carácter científico, literário, artístico,

educativo ou pedagógico, bem como as actividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitectos, dentistas e contabilistas”.

Desde a provação do modelo que vigora a partir de 2000, estes rendimentos deixaram de ter um tratamento autónoma para serem incluídos nos rendimentos previstos no art.º 5º no caso de terem um estabelecimento estável ou no art.º 7º na medida que se incluem no conceito de “lucros das empresas”, podendo ainda ser incluídos no art.º 15º quando considerados remunerados como empregados.

Também foi incluída a definição de "actividade empresarial" que “inclui o exercício de serviços profissionais e de outras actividades de carácter independente”, conforme a alínea h) do n.º 1 do art.º 3.º do Modelo OCDE.

Considerando aqueles rendimentos que têm merecido o principal destaque deste trabalho, considera-se que estes estão genericamente incluídos no art.º 7.º do Modelo da Convenção, pelo que terá de atender às suas disposições.

O artigo em análise estabelece que apenas poderão ser tributados no Estado de residência excepto na medida que possam ser imputados a um estabelecimento estável, prevendo-se ainda o mecanismo de dedução de despesas feitas dentro ou fora desse território com menção específica para as despesas de direcção e as despesas gerais de administração.

3.3.1. As convenções celebradas por Portugal

De acordo com o Ofício-Circulado n.º 20137, de 13/03/2009 emitido pela Direcção dos Serviços de Relações Internacionais, o Estado Português tinha em vigor 52 convenções para evitar a dupla tributação.

Atendendo ao conteúdo do anterior Ofício-Circulado n.º 20129, de 13/03/2008 emitido pela Direcção dos Serviços de Relações Internacionais, há um ano, o Estado Português

tinha em vigor 48 convenções para evitar a dupla tributação, o que vem demonstrar o crescimento quantitativo destes acordos internacionais.

Pode ser consultado na página da internet da DGCI (sitio da internet: DGCI – Convenções) um quadro resumo dessas Convenções bem do conteúdo das mesmas.

Assim, considerando a natureza dinâmica da lista apresenta-se em anexo um quadro com o nome dos países que celebraram as referidas convenções, ano da sua celebração, artigo que prevê o “trabalho independente” e uma pequena nota à existência de condições adicionais ao princípio da tributação no Estado da fonte do rendimento.

Nesta fase salienta-se o facto de a lista de países pertencentes à União Europeia conter apenas 25 dos seus membros, isto porque Chipre é uma importante excepção visto que, no mínimo, determina que o conjunto de Convenções celebradas por Portugal não cobre a totalidade dos países da U.E. e coloca os residentes desse país numa posição idêntica aos não residentes de outros Estados com os quais o nosso país não necessita de respeitar os princípios fundamentais da U.E., como será abordado mais à frente.

Também se verifica que existem algumas diferenças na redacção do artigo que trata o “trabalho independente” que contrariando o que já aqui foi referido quanto à evolução do modelo OCDE está autonomizado em todos os acordos celebrados por Portugal pelo que encontra em linha com o modelo das Nações Unidas.

Um traço comum a todas as Convenções é o facto de se determinar que a tributação destes rendimentos são tributados no Estado de residência, excepto quando em presença de uma “instalação fixa”.

Como se pode constatar da leitura do próprio Ofício-Circulado, existem rendimentos para os quais está prevista apenas uma redução de taxa, pelo que se deverá considerar que a Convenção não terá o papel de evitar a dupla tributação, mas apenas atenuar essa mesma dupla tributação.

Nem todas as Convenções fazem referencia a um período de tempo de residência ou duração dos serviços a partir do qual determinado sujeito passivo é tributado pelo Estado da fonte, podendo esse cômputo ser feito com base no ano civil, ano fiscal ou nos últimos doze meses.

Existem apenas duas onde se refere um limite monetário a partir do qual a tributação também é feita pelo Estado da fonte, que conforme se poderá ver mais a baixo se encontra em linha com o modelo da ONU.

No sentido de se poder compara ambos os modelos, ainda que actualmente no modelo da OCDE já esteja suprimido, estão os respectivos rendimentos englobados no seu art.º 7.º sob o título “Lucros das empresas”.

Apresenta-se de seguida as duas versões do art.º 14.º da Convenção Modelo:

ONU (1980 a 2001)	OCDE (1997)
<p align="center">Artigo 14.º</p> <p align="center">Profissões independentes</p> <p>1. Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras actividades de carácter independente apenas serão tributados nesse Estado. Todavia, esses rendimentos podem também ser tributados no outro Estado contratante se:</p> <p>a) o profissional independente dispuser, de forma habitual, de uma instalação fixa para o exercício das suas actividades, neste caso o rendimento atribuído a essa instalação fixa só poderá ser tributado nesse outro Estado contratante; ou</p> <p>b) o profissional independente permanecer no outro Estado contratante por um período ou períodos que, no ano fiscal em causa, excedam 183 dias, neste caso apenas o rendimento proveniente das suas actividades exercidas nesse Estado</p>	<p align="center">Artigo 14.º</p> <p align="center">Profissões Independentes</p> <p>1. Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras actividades de carácter independente só serão tributados nesse Estado, a não ser que esse residente disponha, de forma habitual, no outro Estado contratante, de uma instalação fixa para o exercício dessas actividades. Neste último caso, os rendimentos podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que sejam imputáveis a essa instalação fixa</p> <p>2. A expressão "profissões liberais" abrange, em especial as actividades independentes de carácter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as actividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitectos, dentistas e contabilistas.</p>

<p>contratante pode ser tributado nesse outro Estado; ou</p> <p>c) as remunerações auferidas pelas suas actividades desenvolvidas nesse outro Estado contratante e pagas por um residente desse Estado ou por um seu estabelecimento estável ou instalação fixa aí situados, exceder no ano fiscal o total de... (montante será estabelecido em negociações bilaterais).</p> <p>2. A expressão "profissões liberais" abrange, em especial, as actividades independentes de carácter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as actividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitectos, dentistas e contabilistas.</p>	
--	--

Tabela 2 – art.º 14.º da Convenção Modelo da OCDE, fonte: Maria de Jesus Carvalho (2006)

3.3.2. As convenções e a sua hierarquia face à lei interna

Esta questão é fundamental visto que a aplicação das Convenções em território nacional e a forma com estas vinculam quer os sujeitos passivos como as administrações tributárias dos Estados depende em larga medida da sua plena integração no normativo interno.

Como refere Alberto Xavier “em matéria tributária, só o tratado é forma adequada de vinculação externa do Estado português” (2007, p. 117).

Como se determina na Constituição da República no n.º 2 do art.º 8.º “As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português”.

Dáí se chegar às duas conclusões fundamentais apresentadas por Alberto Xavier (2007, p. 120):

- a) O Direito Internacional convencional é colocado na ordem jurídica interna num grau hierárquico superior ao da lei.
- b) Em caso de conflito, o tratado se sobrepõe à lei interna

3.3.3. O abuso na utilização das Convenções

Como se pode ler no comentário 26 ao art.º 1.º do modelo de Convenção da OCDE “a maioria dos países Membros da OCDE aceitam as disposições contra os abusos como um meio necessário para preservar a equidade e neutralidade das legislações fiscais nacionais num enquadramento internacional caracterizado por uma grande desigualdade de níveis de tributação, embora essas estas disposições não devam ser utilizadas senão para estes fins” (1995, p. 57).

A regra imposta pelo art.º 26.º do MCOCDE, nas palavras de Pedro Dias, “tem um conteúdo positivo, não limitativo, pois que expressa a faculdade entre Estados contratantes, se não violarem disposições normativas próprias, não serão contrárias ao espírito da Convenção” (2000, p. 91).

Prevêem-se, a propósito do uso indevido da Convenção, especialmente no comentário 21 (1995, p. 54 s), várias cláusulas:

- A) Cláusula geral de boa fé;
- B) Cláusula relativa à actividade;
- C) Cláusula relativa ao montante do imposto;
- D) Cláusula de cotação numa Bolsa de valores ou;
- E) Cláusula de desagravamento alternativo

O uso abusivo dos tratados não é realidade recente e como refere Christiana Panayi (2007, p. 34 ss) a solução inicial dos tratados fiscais foram baseados no compromisso entre exigências legítimas mas em competição entre jurisdições e teorias tributárias e as diferenças de solução reflectem os interesses nacionais.

Assim face às diferentes condições proporcionadas pelos diversos tratados, não é difícil de conceber que ao nível do planeamento fiscal os sujeitos passivos procurem as condições

mais favoráveis ao desenvolvimento das suas actividades, quando as suas estruturas e dimensão o permitem, principalmente no âmbito das diversas convenções.

No entanto algumas formas de planeamento são passíveis de serem consideradas como constituindo um uso inapropriado das convenções como o *Treaty-Shopping*, cujo termo é de acordo com Christiana Panayi originário dos Estados Unidos da América e citando David Rosenbloom, conselheiro de fiscalidade internacional do departamento de tesouro norte americano descrito como “a prática de alguns investidores de pedir “emprestado” um tratado fiscal através da formação de uma entidade (normalmente uma sociedade) num país que tenha um tratado fiscal mais favorável com o país da fonte – isto é, o país onde o investimento é para ser feito e o rendimento em questão é para ser obtido” (2007, p. 36).

Por seu turno, a certificação da residência não visa responder em concreto a esta questão porquanto aquilo que está em causa é tão-somente a certificação da qualificação de uma determinada entidade para poder ser incluída como parte de um processo, tentando prevenir assim as fraudes e a evasão fiscal.

3.3.4 A troca de informações no âmbito das Convenções bilaterais

A troca de informações é uma das muitas ferramentas que as autoridades fiscais de um determinado Estado podem utilizar no sentido de prevenir e combater os abusos das entidades que operam na economia.

Como refere Maria Mesquita (1993, p. 337 e ss) a troca de informação pode assumir diversas modalidades:

- A pedido;
- Automática;
- Espontânea;
- Fiscalizações fiscais simultâneas ou;
- Presença de funcionários fiscais

Podendo ainda se estabelecer com a conjugação de várias das anteriores e envolvendo mais do que apenas as autoridades de dois Estados.

Mas como sintetiza Alberto Xavier “os caracteres fundamentais da figura de troca de informações, tal como delineada na generalidade das convenções assinadas por Portugal, dizendo que é: (i) obrigatória; (ii) supletiva; (iii) provocada; (iv) secreta; (v) especial” (2007, p. 773).

Encontra-se previsto no próprio modelo de Convenção OCDE essa possibilidade, onde se refere que “as autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes”, no seu art.º 26.º.

Nos termos do n.º 4 do citado artigo, a troca de informação faz-se a pedido de um Estado.

No entanto como afirma Ana Paula Dourado, citando Pietro Adonnino, “Para além das limitações decorrentes do carácter bilateral das convenções de dupla tributação, não existe uma regulação detalhada da troca de informações, a qual só ocorre quando solicitada, pondo por isso em causa a eficácia da aplicação das normas de distribuição de competências” (2000, p. 333).

Sobre esta matéria a inclusão de Portugal na U.E. veio trazer outros mecanismos que vêm claramente aprofundar a sua capacidade neste âmbito, embora por uma questão de sistematização sejam tratados mais à frente.

Resta acreditar na concretização das antevisão de Casalta Nabais de que “é de prever uma intensificação da cooperação administrativa entre autoridades nacionais neste domínio, quer aproveitando os instrumentos já existentes – v.g. a troca de informações – quer instituindo novos mecanismos, o que não pode deixar de reflectir-se ao nível dos serviços encarregados da fiscalização tributária” (1998, p. 96).

II – As obrigações impostas aos pagadores de serviços

Após o enquadramento do contexto legal em que se desenvolve a prestação de serviços, ficam estabelecidas as condições necessárias para finalmente se analisar as questões concretas que se colocam a qualquer entidade residente que tem necessidade de contratar uma determinada prestação de serviços, efectuada por uma entidade não residente.

À partida será de esperar que face ao reconhecimento de uma necessidade económica seja procurada a solução que melhores condições ofereça à entidade beneficiária desses serviços. Obviamente que esse processo dependerá de diversos factores técnicos e económicos e provavelmente a sua importância e complexidade será suficiente para se esperar que a fiscalidade assuma um papel menor nessa escolha.

Contudo, como já foi referido, da escolha do fornecedor dependerá o enquadramento fiscal dado à prestação de serviços, quer porque os dois principais impostos directos (IRC e IRS) tratam de forma diferente a mesma realidade mas também porque fazem uma grande distinção entre prestadores de serviços em função da sua residência, ou não, em território nacional.

Perante a possibilidade de se contratar serviços a um fornecedor internacional e colocando-se a questão de cair numa situação de dupla tributação do rendimento obtido, conforme já foi referido anteriormente, interessará ao prestador de serviços accionar a convenções para evitar a dupla tributação, quando exista e se aplique ao rendimento que esteja a auferir nessa ocasião, para atenuar ou mesmo anular a sua tributação no Estado da fonte.

Aqui importará resumir o ciclo de decisão que se estabelece:

1. Avaliar se o rendimento pago é considerado tributado em território nacional;
2. Verificar se é necessário inscrever o prestador de serviços no cadastro nacional;
3. Verificar se existe Convenção e qual o enquadramento dado à situação;
4. Obter o certificado de residência;

5. Proceder ao pagamento avaliando a eventual obrigação de retenção na fonte do imposto e;
6. Proceder ao cumprimento das obrigações declarativas.

É nesta sequência que se fará a análise crítica das condições concretas em que se desenrola este processo, não podendo deixar-se de salientar que as várias etapas se deverão percorrer tendo presente os prazos legais impostos por Lei e as condições comerciais impostas pelos fornecedores internacionais.

1. A interpretação das normas de incidência

Assim e antes de qualquer outra consideração, cumprirá ao pagador do serviço avaliar em concreto se o pagamento que vai efectuar respeita a um rendimento tributado em território nacional e, conseqüentemente, se é obrigado a proceder à retenção na fonte nos termos que já foram explicados anteriormente.

Quando foi abordado o enquadramento desta questão, por uma questão de sistematização foi deliberadamente apresentada a questão como a diversa bibliografia consultada normalmente a apresenta, isto é, citando os textos legais e dando como pacífica a interpretação do seu conteúdo. Essa não é no entanto a posição aqui defendida.

Embora existam rendimentos explicitamente referidos, subsistem outros que dependem da interpretação da norma contida no n.º 4 do art.º 4.º do CIRC e na alínea f) do n.º 1 do art.º 18.º do CIRS, torna-se incontornável equacionar o alcance da expressão “realizadas ou utilizadas em território português”.

É fundamental interpretar essas duas expressões essenciais no problema, cujo alcance determinará o facto de um determinado rendimento ser tributado, ou não, em território nacional:

- “Bens situados em território nacional”
- “Utilização em território português”

O alcance destas expressões não parece merecer por parte do legislador qualquer necessidade de esclarecimento pelo que mais uma vez se encontra na subjectividade da lei um campo fértil para a livre interpretação e consequente causa de contencioso em matéria fiscal.

No entanto, como afirma Cunha Oliveira (2005, p. 31) “a noção de “fonte de rendimento” é fulcral quer quanto à incidência da tributação pelos rendimentos obtidos por não residentes, quer quanto ao crédito do imposto por dupla tributação internacional que o residente venha a beneficiar no país da residência”.

Neste ponto parece legítimo perguntar se as consequências desta decisão do legislador terão sido devidamente ponderadas. Facilmente se encontram exemplos de serviços, contratados com entidades não residentes, que necessitam de uma correcta definição dos conceitos anteriores para dar resposta à simples questão de saber se são tributados em território nacional.

Apenas para ilustrar a questão, alguns exemplos, que parecem ser enquadráveis na referida norma de incidência, sendo consequentemente tributados em território nacional, por respeitarem os critérios nela enumerados, não deixando no entanto de causar alguma perplexidade quando confrontados com a prática corrente das empresas.

- A reparação de uma viatura (bem móvel sujeito a registo) fora do território nacional, que normalmente é utilizado em território nacional.
- A reparação de um equipamento industrial para revisão ou afinação para a fábrica situada fora do território nacional que volta às instalações, em território nacional, onde é utilizado na laboração normal.
- A contratação de serviços internacionais de publicidade direccionada a clientes do mercado nacional.
- Aluguer de espaços de exposição fora do território nacional e serviços associados à promoção de produtos e serviços de sujeitos passivos situados no território nacional;

- Serviços de análises laboratoriais prestados fora do território nacional cujos resultados serão utilizados nos serviços prestados no território nacional;
- Serviços de informação fornecidos por não residentes por via electrónica (exemplo imagens obtidas por satélite do território nacional para estudos elaborados por residentes para clientes igualmente residentes em Portugal);

Quanto à expressão “utilizados” constante das já referidas normas, regista-se que a administração fiscal emitiu a sua interpretação, que se pode retirar de informação vinculativa disponibilizada no seu sítio da internet da DGCI, onde se pode encontrar associado ao art.º 4º do CIRC a resposta dada no âmbito do processo n.º 1112/1998 com o seguinte teor:

“Já para averiguar se uma prestação de serviços é considerada como utilizada em território português deve atender-se às características próprias de cada serviço, havendo que examinar, casuisticamente, onde o serviço é usufruído ou onde os seus resultados efectivamente se projectam ou em benefício de quem revertem.”

“O facto do legislador utilizar a expressão “bens situados” sem preocupação de a definir, é revelador de que apenas se referia a bens corpóreos cuja localização física é facilmente determinável.”

Apesar de esta informação vincular a administração fiscal, será que se poderá dar a questão como esclarecida? Afinal é uma interpretação daquilo que seriam os sentimentos do legislador:

“O legislador, relativamente aos serviços realizados integralmente fora do território português, sentiu necessidade de objectivar a verificação do critério de utilização dos serviços nesse território, **determinando que a fonte dos rendimentos se localiza em território português quando derivem quer de serviços em que existe uma conexão real com esse território - dada por uma relação directa com bens aí situados** - quer de serviços incluídos na enumeração taxativa constante da parte final do nº 4 do artigo 4.º, que, por serem serviços de carácter desmaterializado, tornariam difícil o estabelecimento de qualquer tipo de conexão territorial”.

Ainda que seguindo a interpretação de alguém que afirmar conhecer o sentir do legislador fica-se apenas com a expressão “relação directa com bens aí situados”.

Mas outras fontes de controvérsia são facilmente encontradas, visto que a evolução tecnológica produz todos os dias novas realidades. Veja-se o caso do *software* e a discussão sobre a sua consideração no âmbito dos royalties ou da prestação de serviços, onde a propósito de pode consultar a discussão feita por Alberto Xavier (2007, p. 709 ss) ou por Francisco de Sousa Câmara (2006, p.197 ss) onde se debatem as características dos contratos, que envolvem cedência de direitos, transferência de tecnologia, serviços que envolvem o *Know-how* e o *Show-how*, a assistência técnica e as licenças de utilização.

Ocorre aqui lembrar, ainda que noutro âmbito, o que o TJCE afirmou quanto às implicações da insegurança jurídica dos negócios que: “afigura-se, portanto, que tais divergências de apreciação do regime fiscal aplicável às seguradoras não estabelecidas na Suécia são susceptíveis de dar origem a uma incerteza que pode dissuadir os tomadores de seguros de subscreverem, em seguradoras não estabelecidas na Suécia, contratos de longa duração como os contratos de seguros de vida em capital” (Processo 118/96 Jessica Safir, parágrafo 29).

Nas palavras de Cunha Oliveira, pode-se encontrar o reconhecimento de que “não constitui tarefa fácil determinar onde os serviços são prestados ou onde se localiza a propriedade imaterial. Mais difícil, ainda, é determinar a localização dos proveitos resultantes da propriedade intelectual. Grau de dificuldade substancialmente acrescida no momento em que a “nova economia” avança a passos largos, permitindo todo um gigantesco tráfego internacional por via electrónica” (2005, p. 32).

Assim, parece inegável que a entidade pagadora pode e deve reforçar a sua atenção sobre esta questão já que esta avaliação é o ponto de partida para tudo o resto.

2. A obrigação de inscrição do prestador de serviços

Ultrapassado o primeiro patamar de decisão e verificada a incidência do imposto sobre o rendimento, competirá ao pagador do rendimento proceder à inscrição do prestador de serviços.

Parece que, embora exista uma diferença substancial de tratamento, as entidades não residentes podem não ter qualquer contacto com o território nacional e por isso mesmo um acesso limitado ao cumprimento de processos burocráticos que inclusivamente lhes poderiam coarctar a possibilidade de prestar os seus serviços às entidades residentes, assim a administração fiscal entregou aos sujeitos passivos nacionais esta obrigação adicional.

Aqui já poderia afirmar-se que, sendo o processo de inscrição efectuado, obrigatoriamente, por procedimentos electrónicos, seria possível e eventualmente preferível ser o beneficiário destes rendimentos a fazer a sua própria inscrição mediante acesso especial ao já mencionado sítio da Internet no sentido de cumprir as suas próprias obrigações.

Acresce um argumento importante, o sujeito passivo que paga um determinado serviço pode não saber, ou ao prestador de serviços poderá não convir informar se este último alguma vez usufruiu de qualquer rendimento em território nacional.

No entanto, pelo processo actual, a entidade pagadora necessita de saber se o prestador já tem um número fiscal atribuído ou se necessita de o inscrever no cadastro.

A simplicidade de processos também não é uma preocupação demonstrada pelas autoridades nacionais conforme se pode verificar quando se cumpre esta obrigação.

Atente-se a imagem abaixo da página onde se terá de cumprir esta obrigação:

Pedir Senha | Alterar Senha | Recuperar Senha | Informação de Cadastro | Gestão Utilizadores

Serviços Online > Contribuintes > Entregar > DL 81/2003 Dir. Poup. > Inscrições

Esta página permite aos substitutos tributários (requerentes), bem como aos agentes pagadores definidos no art. 2.º do DL n.º 62/2005, de 11 de Março, para cumprimento do disposto no parágrafo 6.º da Portaria n.º 563-A/2005, de 28 de Junho (requerentes), solicitar a **inscrição** de sujeitos passivos de imposto que apenas obtenham em território português rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo e beneficiários efectivos tal como definidos no art. 5.º do DL n.º 62/2005, de 11 de Março (*), através de ficheiro a submeter em formato XML.

(*) Em caso de dúvida de enquadramento legal enviar mail para dsri@dgci.min-financas.pt ou contactar através do telefone 21 3834384.

Pode submeter o ficheiro em formato ZIP desde que o mesmo respeite as seguintes regras:

- Só pode conter um ficheiro com extensão '.XML'
- O ficheiro ZIP tem de ter como extensão '.ZIP'
- O nome do ficheiro ZIP tem de ser igual ao nome do ficheiro XML, por exemplo: Contrib.XML => Contrib.ZIP

Ficheiro a enviar (Indique a localização em disco do ficheiro XML/ZIP)

Observações: O número de identificação que vier a ser atribuído de acordo com o estabelecido no art. 3.º, n.º 5 do DL n.º 463/79, de 30 de Novembro, com a redacção dada pelo art. 1.º do DL n.º 81/03, de 23 de Abril, apenas pode ser utilizado pelas entidades que se encontrem obrigadas a proceder à retenção na fonte, para efeitos de identificação das entidades não residentes que obtêm rendimentos em Portugal, no cumprimento das obrigações acessórias (declarativas), bem como para indicação nos formulários previstos no art. 90.º do Código do IRC e art. 18.º do DL n.º 42/91, de 22 de Janeiro, e para cumprimento das obrigações e comunicação previstas no DL n.º 62/2005, de 11 de Março, sendo a utilização para outros fins punida nos termos da lei.

Figura 4: página para submissão de ficheiro de inscrição, fonte: www.e-financas.gov.pt

Constata-se que a referida inscrição se encontra dentro daquilo que à primeira vista seria a inscrição de sujeitos passivos não residentes apenas abrangidos pela chamada Directiva da poupança. Mas, com alguma bondade, poderá ser aceite que após recorrer ao *Help-desk* do serviço das declarações electrónicas o contribuinte esteja em condições de encontrar o local correcto para fazer a inscrição do seu fornecedor, ainda que se trate por exemplo de um comissionista e que tudo isto represente custos acrescidos e tempo desperdiçado, naquilo que alguns continuarão a chamar de detalhes administrativos.

Também se verifica que a inscrição não se processa através de um formulário electrónico a preencher com resposta às típicas questões sobre os elementos de identificação. De facto o contribuinte deverá preparar um ficheiro em formato “xml” que deverá submeter.

Este formato é um derivado do Standard *Generalized Markup Language* (ISO 8879:1986 SGML) que obviamente não caberá aqui explicar mas que o contribuinte terá de conhecer sob pena de não poder cumprir as suas obrigações. Assim continuam a acumular-se pequenas questões administrativas desnecessárias e onerosas que a administração fiscal poderia simplificar sem grandes esforços, aplicando a este procedimento as ferramentas que já tem noutras declarações.

Existe uma verificação local à qual se seguirá uma verificação central, conforme ocorre com outras declarações fiscais submetidas nas declarações electrónicas. No prazo de dois dias deverá então o sujeito passivo consultar a inscrição no sentido saber se foi bem sucedido na inscrição do prestador de serviços e se lhe foi atribuído o desejado número de identificação fiscal.

Quanto à questão específica da informação necessária para a elaboração do referido ficheiro em formato “xml” depende da consulta e capacidade para decifrar o conteúdo de um ficheiro que se pode obter nas declarações electrónicas.

Importa salientar que a atribuição do número de identificação fiscal não se reveste de qualquer importância para o sujeito passivo não residente que não faz dele qualquer uso, por outro lado a sua obtenção é fulcral para o seu cliente residente em território nacional, visto que sem o referido número não poderá cumprir a sua obrigação declarativa: o já mencionado modelo 30.

Um último alerta sobre esta matéria, já que convirá obter integralmente estes elementos com a devida antecedência, visto que poderá ocorrer algum facto que inviabilize a comunicação e disponibilidade entre as partes e que torne impossível a obtenção futura de esclarecimentos e informações em falta. Escusado será dizer que isso acarreta a impossibilidade de proceder à declaração a que se encontra obrigado.

De salientar ainda que apesar de poder ocorrer a dupla tributação, face à inexistência de uma convenção para evitar a dupla tributação, continuará a existir a obrigação de proceder à inscrição dessa entidade beneficiária de rendimentos. Assim, mesmo que não tenha a necessidade de accionar uma convenção o sujeito passivo residente em território nacional tem de obter as informações obrigatórias com vista a poder cumprir as suas obrigações declarativas, que por isso mesmo não se limitam ao acto de reter o imposto e de proceder à sua entrega, ou seja, a proteger a receita do Estado Português.

Também não será negligenciável a questão da confidencialidade, visto que terá o sujeito passivo residente em Portugal de solicitar informações de carácter pessoal que normalmente não são disponibilizadas entre agentes económicos, medida que poderá criar óbvios constrangimentos, incompreensão e eventualmente alguma desconfiança por parte do seu prestador de serviços.

Fica ainda para reflexão a questão de saber se a generalidade das entidades residentes em território nacional que podem contratar um qualquer serviço, que seja tributado em território nacional, a outra entidade não residente, está em condições de conhecer e cumprir todos os formalismos legais que aqui foram expostos e em que medida em que, tendo conhecimento dos mesmos, poderão optar por outros prestadores, residentes, apenas com base na simplificação de processos e não por escolhas objectivas ou intrínsecas ao próprio serviço a prestar.

3. A certificação de residência

Após a obtenção dos dados que permitam saber se o prestador de serviços já se encontra inscrito no cadastro nacional, procedendo à obtenção do número que já lhes tivesse sido atribuído ou à inscrição dessa entidade nos termos da legislação, haverá que passar à fase seguinte do processo, enquanto o prestador de serviços aguarda o pagamento pelo seu trabalho ou suspende a execução do serviço até que lhe seja feito o pagamento.

Agora coloca-se a necessidade de saber se existe uma Convenção para evitar a dupla tributação. Se não existir, poderá proceder-se ao pagamento do serviço levando em consideração a obrigação de proceder à retenção na fonte do imposto nos termos já anteriormente referidos.

No entanto, poderá haver uma Convenção para evitar a dupla tributação que permita atenuar ou evitar a retenção na fonte, pelo que se coloca a questão de verificar os pressupostos para a accionar.

Nesta fase será analisada esta última obrigação, separando as previsões feitas no âmbito do Modelo OCDE; as soluções apresentadas por outros países e finalmente o que tem vindo a ser determinado pelas normas nacionais.

3.1. A certificação de residência prevista no modelo da OCDE

Analisando o modelo da Convenção encontra-se no seu art.º 4.º a definição de residente: “Para efeitos da Convenção, a expressão "residente de um Estado contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplica-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado”.

A propósito pode-se referir ainda o determinado no próprio art.º 24.º do modelo das Convenção onde se refere “Os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou **obrigação com ela conexas diferente ou mais gravosa do que aquela a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que refere à residência**. Não obstante o estabelecido no Artigo 1.º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados contratantes”.

Da mesma forma deverá ter-se presente que o art.º 26.º do Modelo de Convenção reforça que “As autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes” ao mesmo tempo que faz uma importante ressalva no sentido de que “não poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado contratante a obrigação de: a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação, e à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante”.

Assim, parece que a Convenção para Evitar a Dupla Tributação não estabelece qualquer norma processual ou procedimental para a sua aplicação. Também resulta claro o princípio

da não discriminação, da troca de informações entre autoridades fiscais e finalmente da não imposição de práticas inaceitáveis a um Estado.

Deve igualmente ter-se em conta que o próprio processo de determinar a residência é de certa forma bastante complexo num ambiente de globalização, senão atente-se a fenómenos como o da dupla residência onde é necessário atender a diversos critérios para definir a residência de um determinado sujeito passivo como conclui a propósito Francisco de Sousa da Câmara (2001, p. 213 ss).

3.2. A certificação da residência noutros países

Embora seja aqui virtualmente impossível mencionar todas as situações existentes, o levantamento que foi possível realizar, sobre esta matéria, permite afirmar que existem diversas formas de encarar esta obrigação.

Pode-se referir alguns exemplos que, mais do que demonstrar qualquer tendência ou regra, pretendem apenas ilustrar que existem várias soluções para uma mesma necessidade.

Assim, existem sistemas mais “ligeiros” no sentido de simplificação do processo, onde não existe qualquer formalidade administrativa, ou que a mesma é determinada pelo outro Estado que emite um certificado de residência; outros que determinam uma forma específica através de um formulário próprio, como é o caso de Portugal; até aqueles que obrigam a um deferimento das autoridades face à documentação que lhes é apresentada.

Na primeira categoria, daqueles que não exigem especial meio de prova, ou de apenas um certificado emitido pelas autoridades do país de residência:

“(…) alguns Estados aplicam os princípios legislativos estabelecidos nas Convenções, sem qualquer formalidade administrativa, como são o caso de alguns países do Norte da Europa, os quais para o efeito bastará a menção, pelo beneficiário do rendimento, do seu Estado de residência fiscal” como informa Maria de Jesus Carvalho (2006).

A partir da informação veiculada pelo sítio da Internet da autoridade Austríaca (sítio da internet: Áustria – convenções), quanto às Convenções celebradas com a Áustria fica-se ainda a saber que apenas requerem a submissão do certificado de residência emitido pelo país de residência dos beneficiários os seguintes países:

- 1) República Checa;
- 2) Roménia, onde existe um formulário OMF n.º 1798/1998, disponível no seu sítio da Internet (sítio da internet: Roménia);
- 3) República Eslováquia;
- 4) Turquia (este certificado deverá ser traduzido para Turco) e;
- 5) Ucrânia, pela Resolução n.º 470 de 6 de Maio de 2001 do Gabinete dos Ministros da Ucrânia, confirmado no seu sítio da Internet (sítio da internet: Ucrânia);

Na Bélgica dispõe o *Code des impôts sur les revenus* no seu artigo 230.º n.º 5 a):

O beneficiário dos rendimentos deverá remeter ao intermediário (...) ou ao devedor dos rendimentos uma atestação que certifica: que é um não residente (...)”, que pode ser consultado no seu sítio da Internet (sítio da internet: Bélgica);

Ou seja, deverá ser atestado que conforme o referido artigo 227.º esta abrangido na definição de: Sociedade estrangeira bem como as associações, estabelecimentos ou quaisquer organismos sem personalidade jurídica que são constituídos sob uma forma jurídica análoga à de uma sociedade de direito Belga e que não tem na Bélgica a sua sede social, o seu principal estabelecimento ou o seu local de direcção ou administração.

Na Espanha, país com o qual poderá existir uma maior ocorrência de serviços profissionais independentes, especialmente em situações transfronteiriças, que originam situações de dupla tributação evitadas pelo accionamento das convenções, a certificação de não residência faz-se segundo os esclarecimentos da administração tributária Espanhola (sítio da internet: Agencia Tributaria, p. 4), simplesmente pela obtenção de um atestado de residência emitido pela administração fiscal desse país.

Em França pode-se encontrar no *Bulletin officiel des impôts* nº 89 de 12 Julho de 2007 a informação de que a *Direction Générale des Entreprises* enviará às sociedades francesas os

documentos necessários à atestação, com a excepção da Áustria, Grã-Bretanha, Irlanda, Portugal e Suíça conforme informação obtida no seu sítio da Internet (sitio da internet: França);

Quanto à certificação a efectuar às entidades pagadoras francesas, o procedimento previsto passa entrega de um documento “*établi sur papier libré*” que ateste o conjunto das condições requeridas para a aplicação das disposições previstas na convenção conforme instrução da administração tributária francesa no mesmo sítio da Internet.

Na Itália existe a informação prestada no sítio da Internet da *L’Agenzia delle Entrate*, conforme informação do seu sítio da Internet (sitio da internet: Itália) que poderá ser pedido o reembolso do imposto retido através da apresentação de um formulário previsto para o efeito com uma atestação de residência emitida pela competente autoridade fiscal do país estrangeiro;

Fazendo-se referência que poderá ser aplicada directamente a isenção por parte do substituto tributário.

No Reino Unido, conforme o *Help Sheet 304* do HM Revenue & Customs informa-se que para efeitos das convenções para evitar a dupla tributação, deverá ser obtido um certificado da autoridade fiscal do outro país onde se afirme que o sujeito é aí residente para efeitos fiscais no período em questão, conforme informação disponível no seu sítio da Internet (Sitio da Internet: Reino Unido);

Na segunda categoria, quando é exigido um formulário específico a validar:

A Alemanha merece aqui um destaque especial, visto que prevê a emissão de um certificado de isenção a solicitar à sua administração fiscal, previsto no artigo 50d do seu *Einkommensteuergesetz* (Código alemão do imposto sobre o rendimento), sendo o requerimento uma verdadeira ferramenta de tradução, visto que ao contrário do seu sítio da Internet, o referido formulário possibilita a vista em 11 línguas diferentes e pode ser obtido em formato electrónico (sitio da internet: Alemanha).

No caso da Áustria pode-se dizer que o procedimento é bastante idêntico a Portugal visto que como se pode verificar no seu sítio da Internet (sitio da internet: Áustria - informações).

- 1) O agente pagador é obrigado a manter os documentos necessários para provar o cumprimento das condições prévias no âmbito da convenção.
- 2) O beneficiário tem de preencher os formulários determinados que deverão ser certificados pelas autoridades fiscais do seu estado de residência, acompanhados por documentos adicionais quando exigido e entregue ao pagador do rendimento.

Na Irlanda, no formulário com a designação *Non-Resident Form V2A* do *Irish Tax and Customs* para obter a isenção de retenção na fonte no caso dos dividendos, encontra-se a instrução de que o respectivo formulário é certificado pela autoridade fiscal do país do residente, mas também que, quando tal for não for prático uma carta para o mesmo efeito será suficiente, desde que seja feita uma tradução em inglês, conforme informação constante no formulário consultado no seu sítio da Internet (sitio da internet: Irlanda);

Na terceira categoria, quando é necessário aguardar uma decisão das autoridades fiscais:

Na Eslovénia está previsto que se solicite anteriormente a qualquer pagamento e sujeito a autorização da administração tributária para que não seja feita qualquer retenção, conforme informação retirada do seu sítio na Internet (sitio da internet: Eslovénia), e ainda assim dependente da sua decisão tomada até 15 dias do pedido;

3.3. A certificação da residência prevista em Portugal

Antes de mais, importa conhecer a evolução legislativa mais recente no âmbito da dispensa da obrigação de efectuar a retenção na fonte, no sentido de compreender: as circunstâncias que se colocam actualmente aos sujeitos passivos quando contratam serviços a entidades não residentes; a actuação da administração tributária; das decisões da justiça Portuguesa e

do TJCE e finalmente da própria dificuldade dos sujeitos passivos de acompanhar todas essas alterações, designadamente perante os avanços e recuos do legislador nacional.

3.3.1. Evolução histórica da obrigação

Por motivos óbvios esta tarefa tem de ser limitada ao período de vigência dos actuais impostos com especial relevância em matéria de tributação directa, até porque se tenciona apenas reflectir sobre a situação actual e dos desenvolvimentos mais recentes.

Como refere Alberto Xavier (2007, p. 537 s) “até 2000, o CIRC limitava-se a prever os mecanismos de redução de retenção na fonte no caso de distribuição de lucros de sociedades portuguesas às sociedades-mães residentes noutros Estados-membros da União Europeia” e com o próprio continua “ no que concerne aos outros tipos de rendimentos, os pressupostos para a aplicação das taxas reduzidas ou da dispensa de retenção na fonte, baseavam-se apenas nas disposições convencionais aplicáveis.”

3.3.1.1. Período compreendido até 2002

Nesse período, compreendido até final de 2002, a legislação inicialmente não previa qualquer prazo ou meio processual para se cumprir a prova ou seja para que o beneficiário dos rendimentos entregasse ao pagador o chamado atestado de residência, no âmbito das disposições das convenções para evitar a dupla tributação.

Ainda assim, a administração fiscal tentou estabelecer tal obrigação através da Circular n.º 3/96, de 21.03.96, da Direcção de Serviços de Benefícios Fiscais que apresentava esta obrigação nos seguintes termos:

“5. IMPRESSOS PARA LIMITAÇÃO DO IMPOSTO PORTUGUÊS, SUA REQUISIÇÃO, APRESENTAÇÃO E DESTINO

5.1. São, portanto, três os modelos de formulários a utilizar pelos residentes em Espanha que pretendam obter a limitação do imposto português relativo a dividendos, juros e redevances.

Estes impressos, bem como o folheto com as respectivas instruções, estarão sempre à disposição dos interessados junto das autoridades fiscais de Espanha, mas também podem ser obtidos, em Portugal, na Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais – Av.^a Eng.^a Duarte Pacheco, 28, 4º, 1070 Lisboa.

Em Espanha, os formulários podem ser obtidos na Agência Tributária – Departamento de Inspección Financeira y Tributária – Unidad Central de Informacion, Calle Santa Maria Magdalena, 16 – 1.^a Planta – 28 016 Madrid – Tel. 91 – 5836100.

5.2. Os formulários depois de devidamente preenchidos pelos beneficiários efectivos dos rendimentos são apresentados às autoridades fiscais da residência do credor para efeitos de confirmação dessa qualidade de residente.

Modelo I – E – Destina-se ao pedido de reembolso por pessoas singulares;

Modelo II – E – Destina-se ao pedido de limitação por pessoas colectivas;

Modelo III – E – Destina-se ao pedido de reembolso por pessoas colectivas.

5.2.1. – Tratando-se dos modelos I-E e III-E, são preenchidos em triplicado, conservando a autoridade fiscal que procede à confirmação um dos exemplares e devolve os outros dois ao declarante. Este, por sua vez, arquiva um e envia o outro exemplar acompanhado de todos os documentos comprovativos do pagamento do imposto português à Direcção-Geral das Contribuições e Impostos – Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais – Av.^a Eng.^o Duarte Pacheco, 28, 4º, 1070 Lisboa.

Se se tratar do formulário modelo II-E, deverá o credor dos rendimentos preencher o impresso em triplicado. A Repartição Fiscal, uma vez confirmada a residência, conserva um exemplar e devolve os outros dois ao declarante. Este, por sua vez, envia-os ao devedor dos rendimentos em Portugal, ficando, desde logo, habilitado a deduzir o imposto segundo a taxas-limite indicadas em 1. O devedor dos rendimentos arquiva um dos exemplares e junta o outro à relação modelo 130, justificando assim perante a administração fiscal a taxa convencional aplicada”.

Recorde-se igualmente que nessa altura também se determinava que “Nos 15 dias imediatos ao pagamento do imposto, deve a entidade devedora preencher e enviar à Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais – Av.^a Eng.^o Duarte Pacheco, 28-4º, 1070 Lisboa, a relação modelo 130, à qual juntará um dos exemplares do respectivo formulário.

Como seria de esperar, esta situação resultou no recurso aos tribunais por parte dos sujeitos passivos, quando confrontados com as liquidações feitas pela administração fiscal por falta dos mencionados certificados de residência.

Na verdade, a análise do conteúdo de alguns dos acórdãos nacionais entretanto produzidos aclara alguns aspectos das questões aqui abordadas, com o recurso às suas interpretações. Assim, foram identificados vários processos que subiram aos Tribunais Centrais

Administrativos do Sul e do Norte, que se reportam ao período anterior a 2003, que se discriminam na seguinte tabela:

TCA	Acórdão	Data	Exercício	Rendimento
Sul	00151/04	03-11-2004	'96 e '98	Consultadoria
Sul	05675/01	05-07-2005	'94	Comissões
Sul	00436/05	09-05-2006	98	Assistência técnica
Sul	01424/06	14-11-2006	'97	Royalties
Sul	01704/07	24-04-2007	'98	Royalties
Sul	01041/06	09-05-2007	'96	Royalties
Sul	01273/06	18-09-2007	'00 e '01	Prestação de serviços
Norte	00129/03 – BRAGA	28-06-2007	99	Prestações de serviços
Norte	00796/05.3BEVIS	11-10-2007	'01 e '02	Royalties

Tabela 3 – Lista de Acórdão nacionais

Nestes Acórdãos pode-se encontrar, por parte da Administração tributária alguns argumentos que cabe aqui destacar:

- 1) “Para que pudesse ser accionada a Convenção sobre a Dupla Tributação sempre teria de há data do facto gerador da obrigação tributária, dispor a impugnante de certificação de residência fiscal” (acórdão 00151/04, de 03-11-2004).
- 2) A existência de circulares administrativas e por vezes das próprias instruções ao preenchimento da declaração modelo 30 onde se saliente que a prova deve ser feita anteriormente ao pagamento (acórdão 01041/06 de 09-05-2007).
- 3) “A obrigação de apresentar o “Certificado de Residência” não tem que estar expressamente prevista na Convenção, nomeadamente nos art. 4.º ou 5.º, na medida em que, quem invoca um facto do qual decorre um direito, tem que provar esse facto (acórdão 05675/01 de 05-07-2005) ou noutra linha que “As Convenções Internacionais para evitar a Dupla Tributação e para combater a fraude fiscal conferem expressamente à DGCI a

elaboração dos elementos e instrumentos necessários ao accionamento das Convenções” (acórdão 00436/05 de 09-05-2006).

Por seu turno a parte contrária dos sujeitos passivos encontra-se algumas alegações que passam por:

1) A administração tributária considerava os beneficiários como residentes nesses países, porquanto tratava de impor a retenção de acordo com as normas previstas para os não residentes, encontrando-se mesmo que “não tinha a menor dúvida sobre a residência da beneficiária dos rendimentos, uma vez que do Relatório consta não só a morada como também o n.º de contribuinte da mesma beneficiária” (acórdão 00436/05 de 09-05-2006).

2) A possibilidade de se fazer a referida prova em momento posterior, na medida que tal não vem expressamente referido nas respectivas Convenções, cujo primado e valor é, constitucionalmente, estabelecido – art. 8.º CRP (acórdão 01704/07 de 24-04-2007).

3) Deve-se reconhecer o funcionamento do regime mais favorável decorrente da existência de benefícios, *maxime*, fiscais, tem carácter meramente declarativo – art.º 4.º n.º 2 do EBF (acórdão 01424/06 de 14-11-2006).

4) As circulares administrativas emanadas pela Administração Tributária são vinculativas apenas para os respectivos serviços pois, face à lei, os procedimentos definidos por esta não podem derrogar o princípio da legalidade tributária, sendo por isso inconstitucionais com base nos art.º 165.º, n.º 1, alínea i) e no art.º 103.º, n.º 2, da CRP (acórdão 01424/06 de 14-11-2006).

5) Alega-se também por isso que “tal prova não era obrigatória, uma vez que não existia qualquer dispositivo legal ou sequer instrução administrativa que impusesse tal obrigação, sendo que também não havia modelo próprio aprovado para esse efeito” (acórdão 05675/01 de 05-07-2005).

6) Cria-se o absurdo de se determinar o pagamento de um imposto alegadamente em falta, para depois ter de se reconhecer às entidades beneficiárias dos rendimentos o direito ao seu reembolso, o que no mínimo, contraria os princípios da eficiência, da proporcionalidade e da economia processual (acórdão 00151/04, de 03-11-2004).

Das decisões apresentadas nos referidos acórdão extraem-se algumas conclusões:

1) Embora em momento posterior, “uma vez comprovados todos os pressupostos da sua relevância, em conformidade com as exigências das autoridades nacionais, os efeitos plenos daquele benefício também têm de reputar-se ao momento de tal pagamento” (acórdão 00151/04, de 03-11-2004).

2) A verificação de um requisito formal que não se encontrava verificado à data poderá levar a administração tributária a sancionar em sede contra-ordenacional; o que nunca poderá é tal falta dar origem à liquidação do imposto que comprovadamente se não mostra devido (acórdão 05675/01 de 05-07-2005).

3) Só com a redacção introduzida pela Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro na norma do n.º 3 do art. 90.º do CIRC, é que passou a ser obrigatório que o devedor fizesse prova dos requisitos formais (acórdão 00436/05 de 09-05-2006).

Sobre esta matéria, Saldanha Sanches (2007, p. 73) refere-se ao chamado “direito circulatório, definido como “regulamentos administrativos, a maior partes deles regulamentos internos, que não são vinculativos fora da Administração fiscal, ou seja não vinculam directamente os contribuintes e os tribunais”. Até porque seguindo o mesmo autor e obra, afirma-se que “estar contida numa decisão administrativa não amplia nem reduz a sua força convincente, nem cria uma presunção de legalidade ou de ilegalidade” (2007, p. 127).

Neste caso concreto, como refere Carlos Loureiro, “a circular (...) não se limitou a definir critérios de interpretação de um determinado normativo jurídico-tributário, antes

arrogando-se o direito a definir e a criar novos requisitos e regras que não se encontram incluídos nos ADT, nem tão pouco na legislação doméstica portuguesa” (2009, p. 185).

Não se pretende aqui questionar o papel destes instrumentos em termos de organização e funcionamento da administração tributária, que como lembra Saldanha Sanches “trata-se no fundo de assegurar uma decisão rápida, dentro de um tempo útil para a realização dos fins contidos na lei, mas que corresponde à vontade funcional efectiva da Administração” (1995, p. 204).

Há aqui uma questão prática que cabe desde já enfatizar. O facto de uma determinada actuação da administração fiscal não estar de acordo com a lei pode significar, em última instância, que a razão será dada ao contribuinte, no entanto há que compreender que dependendo dos valores envolvidos e da dimensão do sujeito passivo, poderá não ser economicamente viável o recurso à via judicial, visto que esta se revela onerosa.

Como afirma Vasco Guimarães (2007, p. 292) “a actuação conforme às circulares representa, em princípio, uma atitude comodista e fácil, que garante ao contribuinte que não haverá reapreciação por parte da Administração do comportamento do contribuinte conforme à circular. O comportamento do contribuinte conforme às circulares e aos ofícios circulados é a maior parte das vezes ditada por critérios de eficácia na gestão da coisa fiscal”.

Assim, como admite o Saldanha Sanches “da sua aplicabilidade pelos órgãos administrativos decorre que o que deles consta se transforma “em lei” para esses mesmos contribuintes, que se vêem obrigados a impugnar as decisões da sua aplicação que com eles não concordem” (2007, p. 74).

3.3.1.2. Alterações de 2003

A partir de 2003, com a entrada em vigor da Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro, o cenário altera-se, visto que passa a constar em Lei a obrigatoriedade de obter os certificados de

residência, por oposição às meras instruções administrativas de que a administração tributária se socorria.

Nesta altura, no então art.º 90.º do CIRC passa-se a contemplar:

3 - Nas situações referidas no número anterior, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, da verificação dos pressupostos legais de que depende a isenção ou dos que resultem de convenção destinada a eliminar a dupla tributação, consistindo neste último caso, na apresentação de um formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças certificado pelas autoridades competentes do respectivo Estado de residência.

4 - Quando não seja efectuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

5 - O sujeito passivo não residente, quando não tenha efectuado a prova no prazo referido no número anterior, pode requerer à Direcção-Geral dos Impostos o reconhecimento dos benefícios resultantes de convenção destinada a eliminar a dupla tributação e solicitar o reembolso do imposto retido na fonte, no prazo de dois anos a contar da data da verificação do facto gerador do imposto, mediante apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças. (Dado como Eliminado pelo Decreto-Lei n.º 80/2003, de 23 de Abril - Não foi eliminado conforme Declaração de Rectificação n.º 7-A/2003, de 14 de Maio).

Ou seja, introduz-se a obrigação de certificar a residência através de um mecanismo próprio que deverá estar cumprido até ao momento em que essa retenção na fonte deveria dar entrada nos cofres do Estado no caso de não se dar essa dispensa. Previu-se também a possibilidade do não residente vir a solicitar o reembolso das quantias retidas.

Aqui dá-se uma alteração significativa no que concerne à legalidade da actuação da administração fiscal, já que passou a ter cobertura legal para as exigências que vinha fazendo aos contribuintes.

De referir contudo que no âmbito do IRS, apenas posteriormente se veio a aditar o art.º 18.º ao Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, que conforme vem referido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 80/2003 de 23 de Abril, equipara-se o “regime aplicável às pessoas singulares com o previsto para as pessoas colectivas e constante da Lei do Orçamento do Estado para 2003”.

Mas apenas em 17 de Junho desse mesmo ano de 2003 foram aprovados os modelos referidos nos diplomas citados através do Despacho Ministerial 11701/2003, pelo que se conclui que existia, até então, uma obrigação impossível de cumprir.

Assim, não será de estranhar que posteriormente à entrada em vigor da já referida Lei e de acordo com o novo regime, ao contrário daquilo que foi sendo decidido nos processos anteriores, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31/01/2008, no âmbito do processo 0888/07, que tratou sobre rendimentos relativos aos exercícios de 2003 e 2004, conclui:

- 1) “São as próprias convenções que prevêem ser as autoridades competentes dos Estados contratantes que determinam as modalidades de aplicação da convenção (artigo 30.º da Convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal e França - DL 105/71, de 26/3), estabelecendo uma série de requisitos que hão-de ser comprovados pelos Estados contratantes”;
- 2) “É, pois, assim a estes que incumbe verificar se o beneficiário da exclusão de incidência de imposto provou ou não estar em condições de beneficiar da aplicação da Convenção”;
- 3) “As medidas para evitar a dupla tributação económica internacional e interna não são benefícios fiscais mas sim desagravamentos fiscais (exclusões fiscais ou situações de não sujeição tributária – artigo 3.º, n.ºs 1 e 2 do EBF)”;

Aborda ainda este acórdão uma questão que se afigura como bastante relevância, porquanto conclui no âmbito deste processo que “faz todo o sentido que o facto gerador do imposto devido se considere verificado na data em que ocorra a obrigação de efectuar aquela (artigo 8.º, n.º 8 do CIRC), ou seja, na data do pagamento ou da colocação dos rendimentos à disposição do seu titular. Não bastando, como se entendeu na sentença recorrida, a simples contabilização, numa rubrica de custos, de uma factura emitida à ora recorrente para que a esta surgisse a obrigação de reter na fonte IRC sobre o valor facturado pela entidade não residente”.

Poderá estranhar-se esta última referência, face ao enquadramento legal desta obrigação de retenção na fonte, no entanto, atente-se que foi necessário o STA emitir uma decisão que veio contraria a decisão recorrida que aparentemente não conhecia o que está previsto no n.º 3 do art.º 8.º do Decreto-Lei 42/91 de 22 de Janeiro que determina que “a retenção que incide sobre os rendimentos das categorias B e F referidos no n.º 1 **é efectuada no momento do respectivo pagamento**”.

Não será demais enfatizar esta última interpretação cujo alcance prático é da maior importância quer para as entidades pagadoras como para as entidades fiscalizadoras, bem como registar a postura da administração fiscal, com comportamentos que excedem os limites legais da sua actuação, ainda que se desconheça a existência de instruções administrativas neste sentido.

Mas importa aqui reflectir, mais uma vez, sobre a conjugação da questão tratada ao nível da incidência do imposto e consequente obrigação relativa à retenção na fonte. Se consideradas relevantes as dúvidas levantadas na determinação da sujeição ao imposto certamente se levantará a incerteza no momento de determinar se existe ou não a obrigação de proceder à retenção na fonte.

Mas continua a haver alguns aspectos verdadeiramente estranhos, já que após tantas batalhas legais e após ter conseguido ver consagrado na lei as suas pretensões de impor um certificado de acordo com um formulário próprio, eis que a própria administração aparece

a admitir no seu Ofício-Circulado n.º 020 090 - Direcção de Serviços Benefícios Fiscais de 18 de Dezembro que:

“Na sequência da publicação dos mesmos, foram contactadas as autoridades fiscais dos vários Estados com os quais Portugal subscreveu convenção para evitar a dupla tributação internacional, tendo apenas sido levantadas reservas por parte das Autoridades Fiscais Espanholas, face ao facto de os formulários não estarem redigidos em língua espanhola.”

Concluindo com a seguinte instrução:

“2. **Enquanto não estiverem disponibilizados os formulários em língua espanhola, poderão** os sujeitos passivos residentes na Espanha e beneficiários de rendimentos gerados em Portugal manter os procedimentos anteriores, **apresentando designadamente:**

- O formulário 4-RFI para a limitação do imposto por redução da taxa na fonte relativamente a dividendos, juros e royalties;
- O formulário 5-RFI para a limitação do imposto por reembolso relativamente a dividendos, juros e royalties;
- **Um certificado de residência emitido pelas Autoridades Fiscais Espanholas** segundo o modelo em vigor, para a limitação do imposto na fonte relativamente a quaisquer outros rendimentos que não sejam dividendos, juros ou royalties.”

Mas repare-se que esta aparente condescendência tem uma condição:

“3. A aplicação dos procedimentos referidos no número anterior fica, no entanto, condicionada a que até ao dia 20 de Janeiro de 2004, relativamente a todos os rendimentos auferidos até 31.12.2003, sejam apresentados às entidades residentes em território português que se encontrem obrigadas a proceder à retenção na fonte do imposto português, os novos formulários em língua portuguesa e espanhola, devidamente preenchidos e certificados pelas Autoridades Fiscais do Reino de Espanha.

Permite-se uma solução provisória para colmatar a falha dos serviços e impõe-se assim uma duplicação da certificação, não cuidando acautelar a possibilidade de, no período subsequente, o relacionamento entre as partes do negócio jurídico evoluir no sentido de impossibilitar esta última certificação, motivado por exemplo pelo facto do prestador de serviços cessar a sua actividade entretanto.

3.3.1.3. Alterações de 2005

Continuando a acompanhar a evolução histórica da legislação, regista-se as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei 211/2005 de 17 de Fevereiro, visando “a introdução de ajustamentos no articulado” do Código do IRS e do Código do IRC conforme informa o seu preâmbulo, vem impor:

- 1) A antecipação da obtenção do certificado para a “data em que ocorre a obrigação de efectuar a retenção na fonte” (n.º 3 do art.º 18.º do Decreto-Lei 42/91 de 22 de Janeiro;
- 2) Inovação de que caso haja uma “relação contratual continuada entre o beneficiário dos rendimentos e a entidade que se encontra obrigada a proceder à retenção na fonte” os formulários passam a ter a validade de um ano (n.º 4 do art.º 18.º do Decreto-Lei 42/91 de 22 de Janeiro.

Neste diploma, procede-se também às alterações ao IRC, aditando o art.º 90.º-A que, desde então, vem acomodando esta matéria em sede deste imposto até aos dias de hoje, registando-se a inovação da validade dos formulários pelo prazo de dois anos para os royalties e juros em determinadas condições.

3.3.1.4 Alterações de 2008

Prosseguindo, produz-se outra alteração legislativa com a publicação da Lei 67-A/2007 de 31/12, que veio alterar novamente as regras nesta matéria, retrocedendo quanto aos prazos para a obtenção dos certificados, que voltam a ter de ser obtidos “até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido” conforme a nova redacção do n.º 2 do art.º 90.º-A do CIRC e do n.º 3 do art.º 18.º do Decreto-Lei 42/91 de 22 de Janeiro e introduz-se no n.º 6 do art.º 90.º-A do CIRC e do n.º 6 do art.º 18.º do Decreto-Lei 42/91 de 22 de Janeiro que:

“Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário

comprove com o documento (...) a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.”

Ainda quanto aos prazos em que esta prova pode ser feita, no âmbito do enquadramento das retenções na fonte e da sua eventual dispensa, importa reafirmar, uma vez mais, que apenas se contempla a possibilidade de afastar a responsabilidade pelo imposto enquanto substituto tributário e não a responsabilidade contra-ordenacional que, pelo contrário, passou a constar expressamente do n.º 2 art.º 125.º da RGIT que impõe que a “falta de retenção na fonte relativa a rendimentos sujeitos a esta obrigação, quando se verificarem os pressupostos legais para a sua dispensa total ou parcial mas sem que, no prazo legalmente previsto, tenha sido apresentada a respectiva prova, é punível com coima de € 250 a € 2500”.

Quanto a esta possibilidade criada de proceder a prova posterior ao pagamento, o seu valor depende da capacidade de se desprezar o efeito das penalizações contra-ordenacionais e da viabilidade operacional de medidas que fazem depender a defesa de um sujeito passivo da obtenção de provas que por sua vez dependem da boa vontade de terceiros numa altura que poderão já não ter qualquer interesse económico no território Português ou sequer manter contacto com o sujeito passivo nacional.

Certamente não é esquecida a possibilidade de vir a ser reembolsado das quantias que se viu obrigado a entregar, mas neste caso “mediante a apresentação de um formulário de modelo aprovado pelo Ministro das Finanças e, quando necessário, de outros elementos que permitam aferir a legitimidade do reembolso” no n.º 7 do art.º 90-A do CIRC.

Como interpretar esta última obrigação, quando não existia caso a prova fosse obtida antes do pagamento? A amplitude dada à administração fiscal é inquestionavelmente enorme e talvez apenas compreensível face á obrigação imposta ao Estado de respeitar o prazo de um ano para fazer esse reembolso, sob pena do incumprimento desse prazo implicar um acréscimo de juros indemnizatórios, ainda que esteja prevista a suspensão do prazo quando o “procedimento estiver parado por motivo imputável ao requerente” como previsto no n.º 9 do mesmo artigo.

Fica assim reiterado que, para não haver qualquer penalização, a prova deverá ser feita antes da data limite para a entrega da retenção nos cofres do Estado.

No mesmo dia 31 de Dezembro de 2008, o Despacho Ministerial n.º 30359/2007 de 31/12 vem alterar os formulários vigentes até essa data no âmbito do programa SIMPLEX 2007, procedendo-se à redução do número de formulários em vigor, de 12 para 4, conforme enganadoramente se poderia ler do texto do referido diploma, já que como tudo o que se relaciona com este tema, nem tudo o que parece é.

No dia 21 de Fevereiro o Despacho Ministerial n.º 4743-A/2008 vem substituir dois dos formulários que tinham sido aprovados ainda recentemente.

Segue-se logo a Circular n.º 5/2008 de 7 de Março de 2008, que reconhece que:

“CDT celebrada entre Portugal e Espanha

5. No caso particular da aplicação da CDT com Espanha, e dado que a legislação interna deste Estado obriga a que a respectiva administração fiscal apenas proceda à certificação de documentos que contenham sempre a língua espanhola, mantêm-se em vigor os anteriores modelos 7-RFI a 18-RFI, exclusivamente em português/espanhol, até à conclusão do processo que aprove os novos formulários (21-RFI a 24-RFI) nestes dois idiomas.”

Aparentemente um problema que foi sentido em 2003, não mereceu por parte do executivo a atenção suficiente para permitir não voltar a cometer os mesmos erros e a ter estes constrangimentos burocráticos. A tudo isto o sujeito passivo que paga os serviços a entidades não residentes tem de estar atento, sob pena de não conseguir obter a certificação que lhe permita evitar as penalizações que lhe serão impostas por qualquer falha processual.

3.3.1.5. Alterações de 2009

Finalmente, introduzido pelo art.º 73.º da Lei 64-A/2008 de 30/12, o “**Regime opcional para sujeitos passivos abrangidos por taxas especiais de IRC**” determina que os “sujeitos passivos de IRC com sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional que beneficiarem de taxas especiais ou reduzidas é permitido optarem pela aplicação das taxas constantes do n.º 1 do artigo 80.º do Código do IRC.

Este regime também foi introduzido para as pessoas singulares no art.º 17.º-A do CIRS.

Como já foi referido no enquadramento desta matéria, este regime contempla “Os sujeitos passivos residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu com o qual exista intercâmbio de informações em matéria fiscal quando sejam titulares de rendimentos das categorias A, B e H, obtidos em território português, que representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos totais relativos ao ano em causa, incluindo os obtidos fora deste território” e vem permitir a “respectiva tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados residentes em território português” ainda que com adaptações.

Esta alteração legislativa não deverá ser estranha à jurisprudência produzida no âmbito do TJCE, onde se pode encontrar algumas decisões relevantes como sejam:

“Na existência, à época dos factos do processo principal, de um procedimento de reembolso que permitia a tomada em consideração *a posteriori* das despesas profissionais de um prestador de serviços não residente, há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a aplicação das regulamentações nacionais do Estado-Membro de acolhimento aos prestadores de serviços é susceptível de proibir, perturbar ou tornar menos atractivas as prestações de serviços, na medida em que implique despesas, bem como encargos administrativos e económicos, suplementares (v. acórdãos de 15 de Março de 2001, Mazzoleni e ISA, C-165/98, Colect., p. I-2189, n.º 24, e de 25 de Outubro de 2001, Finalarte e o., processos apensos C-49/98, C-50/98, C-52/98 a C-54/98 e C-68/98 a C-71/98, Colect., p. I-7831, n.º 30)” (Processo C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, parágrafo 46, 47 e 49).

“No processo principal, o facto de, mesmo quando o prestador de serviços não residente tenha informado o devedor da remuneração do montante das suas

despesas profissionais directamente relacionadas com as suas actividades, ter de se dar início a um procedimento de reembolso *a posteriori* das referidas despesas é susceptível de prejudicar a realização de prestações de serviços. Com efeito, na medida em que tal procedimento acarreta encargos administrativos e económicos suplementares e se impõe inevitavelmente ao prestador de serviços, a legislação fiscal em causa constitui um entrave à livre prestação de serviços, proibido, em princípio, pelos artigos 59º e 60º do Tratado CEE”.

No entanto, esta última possibilidade não parece acrescentar especial valor prático para as entidades não residentes, já que muito embora vejam reforçados os mecanismos formais ao seu dispor, a complexidade retira-lhe interesse prático, mantendo-se a Convenção para evitar a dupla tributação como a forma mais simples de afastar qualquer tributação em território Português, já que prevê a dispensa ou atenuação definitiva da retenção.

Também no que concerne a este trabalho, esta questão não tem particular interesse já que apenas servirá de evidência que o Estado Português está a tentar cumprir com obrigações que lhe são impostas pelas instâncias comunitárias através de alterações legislativas, cumprindo formalmente o que na prática se afigura complexo e irrelevante.

Ao contrário de outras matérias, parece que as obrigações no âmbito da certificação de residência não colhem do TJCE grande censura, face ao Acórdão seguinte:

“Tendo presentes as considerações que precedem, deve responder-se à terceira questão, alínea c), que os artigos 59º e 60º do Tratado CEE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que a isenção fiscal de que beneficia, por força da Convenção fiscal germano-neerlandesa, um prestador de serviços não residente que exerceu a sua actividade na Alemanha só possa ser tomada em conta no quadro do procedimento de retenção na fonte pelo devedor da remuneração ou no âmbito de um posterior procedimento de isenção ou de reembolso ou ainda, no âmbito de uma acção de indemnização contra este intentada, no caso de ser emitido pela autoridade fiscal competente um certificado de isenção que ateste que as condições para esse efeito estabelecidas pela dita convenção estão preenchidas” (Processo C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, parágrafo 61)

Regista-se na subtileza das palavras a possibilidade de este tribunal vir a ser chamado a avaliar a razoabilidade de se exigir um certificado próprio com a certificação do outro Estado quando se poderia exigir apenas um certificado emitido directamente por esse Estado. Pode parecer apenas uma pequena troca de palavras, mas o alcance prático permitiria, na falta de melhor solução, atenuar os efeitos perversos desta obrigação.

Na verdade, as vicissitudes do processo de cumprimento prático desta obrigação, para além do esforço necessário, revelam a natureza verdadeiramente complexa das relações internacionais e as dificuldades que se levantam no tratamento de problemas que envolvem várias jurisdições, conjugadas com as barreiras linguísticas e a menor proximidade entre os intervenientes e as entidades oficiais envolvidas nos Estados.

Existem imposições que, como já se provou aqui, se verificam impossíveis de concretizar, existindo autênticos “remendos” construídos em função do reconhecimento tardio das dificuldades apresentadas pelas entidades confrontadas com o indeferimento nos Estados de residência das suas pretensões de certificação. Acrescendo-se ainda a falta de conhecimento generalizada por parte dos participantes no negócio.

A entidade pagadora fica assim frequentemente entre a imposição autoritária da administração fiscal Portuguesa e a recusa das entidades dos países de residência dos seus prestadores de serviços, sem que qualquer dessas entidades oficiais tenham qualquer iniciativa concreta que demonstre que este enquadramento foi alguma vez acordado entre os dois Estado.

Como já foi referido quando foi abordada a questão da troca de informações no âmbito das Convenções, existem limitações neste instrumento, que como refere Pedro Dias não é uma obrigação absoluta já que como conclui “sofrerá sempre a irremediável compressão de um Estado não estar obrigado, ou negar mesmo o seu acesso, a fornecer informações que violem ou sejam contraproducentes com o seu ordenamento jurídico (em sentido amplo) ou impliquem práticas não permitidas” (2000, p. 84).

Refira-se ainda que esta posição se estabelece no contexto do relacionamento entre duas unidades económicas onde sem grande dificuldade se imaginará, face à pequena dimensão do nosso país, que a entidade nacional esteja numa posição de dependência. E neste contexto se compreende que Carlos Loureiro refira que “a perpetuação de condições de índole burocrática-administrativa para a aplicação de um ADT constitui um entrave efectivo e, em alguns casos, incontornável, ao investimento estrangeiro em Portugal” (2009, p. 184).

Sobre esta obrigação de certificação da residência as palavras de Alberto Xavier são:

“Trata-se, inegavelmente, de aberrante e perverso mecanismo, que consagra o triunfo da burocracia cega sobre a racionalidade jurídica (...) a imposição de um (inconstitucional) empréstimo forçado. A irracionalidade e o carácter caprichoso do mecanismo em causa mais se acentua (...) o substituto tributário, fica na dependência da vontade de uma autoridade pública estrangeira, que pode recusar-se a praticar tal acto, alegando incompetência ou falta de previsão na lei interna (...). O sistema consagrado no art.º 90.º-A do CIRC parte de uma desrazoada suspeição e desconfiança quanto aos meios de prova da residência (...) usuais no comércio jurídico entre partes de boa-fé, para – quase num delírio de burocracia perfeccionista – chegarem a exigirem uma manifestação de uma autoridade pública estrangeira, tornando a prova para o cidadão comum uma kafkiana *probatio diabólica*” (2007, p. 541).

A força das palavras apenas colhe de surpresa quem nunca na prática foi confrontado com as vicissitudes decorrentes deste processo na qual a administração tributária pouco faz para cumprir os seus deveres de cooperação, conforme previsto no art.º 49º do CPPT, ou para se socorrer dos seus direitos convencionais, previstos no art.º 26.º da CDT.

Outro aspecto que deverá ser ponderado é, como refere Carlos Loureiro que “os únicos ADT – dos 52 que Portugal celebrou até ao presente (Outubro de 2008) – que referem em concreto a possibilidade de os Estados Contratantes determinarem as modalidades de aplicação das convenções são os ADT celebrados entre Portugal e França e entre Portugal e Itália” (2009, p. 182).

Já quanto à consequência de efectuar o pagamento, sem retenção ou uma taxa prevista na Convenção, como defende Rui Duarte Morais (2007, p. 212 s), “sem, antes, se ter munido da documentação comprovativa de que o seu credor é residente no outro Estado”, onde “a administração liquida o imposto (...) pese embora a lei, é um erro: só devem ser liquidados impostos quando estejam preenchidas as respectivas hipóteses legais, devendo a administração fiscal abster-se de proceder a liquidações quando esteja em condições de verificar que tal não acontece.

Desta forma como conclui o autor:

“A administração fiscal tem o dever de se informar da realidade da situação, na medida em que tal esteja, razoavelmente, ao seu alcance. Ora, nestas situações, a nossa administração fiscal tem o poder-dever de se informar, junto da administração fiscal do país de residência do beneficiário do pagamento, se este, à data, aproveitava da isenção ou redução da retenção na fonte”.

Neste caso, segundo o autor, caso “a administração procede a tal liquidação sem, antes, apurar a residência do beneficiário do rendimento. O substituto (...) reclama ou impugna e faz prova”.

Com especial relevância retém-se igualmente a ideia defendida por Rui Duarte Morais que essa prova poderá ser:

“Por documento emitido pela administração fiscal do Estado de residência do beneficiário” porque como defende o mesmo “ao sujeito passivo assiste o direito de solicitar que seja a administração a obter tal informação junto da sua congénere do outro Estado, o que, por regra, não poderá ser recusado, atento ao princípio da investigação (da procura da verdade material) que preside ao procedimento e ao processo tributários” (2007, p. 213).

A tudo isto acresce um conjunto de descuidos como o caso dos formulários para Espanha e das dificuldades levantadas pelas autoridades dos países onde supostamente seria claro e simples o processo de certificação dos impressos Portugueses, mas que se revela difícil e complexo na prática.

Se atendermos à definição de Nuno Pombo, que “a evasão fiscal consistirá, então, no resultado de uma acção ou omissão jurídico-fiscal, especialmente artilosa, dirigida à obtenção de uma situação tributária mais favorável, conseguindo-se por ela, que não pela concessão de um formal benefício fiscal, evitar o pagamento do imposto, reduzi-lo ou retardá-lo” (2007, p. 29), dificilmente se compreende a inclusão dos pagamentos de rendimentos em causa, sem o certificado de residência nos termos que a lei actualmente impõe.

O que na realidade se acaba por verificar é que, os serviços são validamente facturados pelos seus prestadores internacionais, alguns até não fazendo incidir a tributação em sede de IVA com base na sua legislação sobre transmissões intracomunitárias, o que naturalmente revela o desconhecimento objectivo do enquadramento em sede desse imposto.

Neste caso, parece não haver qualquer preocupação em obter uma situação mais favorável, muito menos de forma “especialmente ardilosa”, podendo mesmo afirmar-se que esta última característica se encontra mais facilmente noutros fenómenos, que como Nuno Pombo concluí “poderão caber no conceito de evasão fiscal comportamentos que a doutrina e as legislações vêm reconhecendo como apenas elisivos, se lhes for associada, como sucede entre nós, a utilização de meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas” (2007, p. 29).

Relativamente ao substituto fiscal, parece que lhe está reservada uma missão para a qual não está preparado, por não poder impor comportamentos a entidades soberanas de outros países às quais, refira-se, o próprio Estado Português também não pode impor a sua vontade.

4. Alternativas

Evidentemente que não poderia concluir-se este estudo apenas com o levantamento das dificuldades.

Os custos de contexto de que tantas vezes se ouve falar ficaram aqui bem evidenciados, bem como o facto da ignorância sobre qualquer das questões aqui referidas poder acarretar custos significativos, pois não raras vezes se inserem em actividades reiteradas e que envolvem verbas significativas.

4.1. Alternativas no âmbito supranacional

Como já foi descrito anteriormente, encontram-se nos sistemas fiscais dos diversos países diversas regras quanto ao tratamento da prestação de serviços efectuados por entidades não residentes.

Considerando que estas diferenças poderão ser consideradas como obstáculos ao relacionamento económico internacional a solução poderá ser encontrada por entidades supranacionais, que obviamente teriam de encontrar soluções que colhessem o apoio dos Estados para obter a sua aderência aos mecanismos propostos.

4.1.1 Harmonização das bases de incidência, com isenção no Estado da fonte

Considerando a actual situação em que os Estados proporcionam como principal recurso as Convenções para evitar a dupla tributação, que como lembra Paula Rosado Pereira, “carecem de efeito positivo, ou seja, não estabelecem a tributação, na ausência de uma previsão de incidência na lei interna” (2007, p. 49) uma primeira alternativa seria claramente a introdução de soluções supranacionais ao nível da determinação da incidência em matéria de tributação directa.

A falta de harmonização comunitária neste aspecto agrava as desvantagens dos operadores nacionais na medida que deixando aos Estados membros a liberdade de criar os seus próprios mecanismos, possibilita que a simplicidade de algumas soluções existentes noutros Estados Membros se destaquem quando confrontadas com toda a complexidade das leis nacionais nesta matéria.

E se existem outros Estados que também têm regras equivalente ou ainda mais restritivas à dispensa ou atenuação da retenção na fonte, não poderá esse argumento ocultar a questão principal que consiste no facto destas trazerem custos desnecessários – autênticos desperdícios – que apenas demonstram a falta de cooperação entre Estados e a sua capacidade de gerar mecanismos comuns em benefício de todos.

Como refere Ana Paula Dourado:

“Como o princípio da não-discriminação não é o bastante para garantir um tratamento idêntico de contribuintes numa situação comparável, no âmbito da Comunidade Europeia, seria recomendável um tratado multilateral, ou, pelo menos, o desenvolvimento de alguns princípios materiais” (2003, p. 113).

As soluções encontradas neste âmbito seriam, eventualmente, aquelas que abrangeriam o tratamento integral da questão, visto que abarcando desde logo a incidência, apenas teriam de clarificar os pressupostos necessários e os procedimentos a observar por todos os intervenientes, tanto contribuintes como administrações fiscais.

4.1.2. Sistema harmonizado ou de coordenação no âmbito da troca de informações

Começando por aquela que poderia ser a forma mais abrangente de todas, seria possível a uma organização como a OCDE ou a ONU a criação de um mecanismo, no âmbito das negociações que envolvem a cooperação entre Estados e que resultam entre outras no Modelo de Convenção, que possibilitasse aos Estados a comprovação dessa residência.

Já ao nível da União Europeia, tal como afirma António Carlos dos Santos:

“Não haveria qualquer obstáculo jurídico à elaboração pela Comunidade de uma convenção multilateral de dupla tributação que vinculasse os Estados membros entre si e eventualmente funcionasse como modelo para as negociações com Estados terceiros” (2003a, p. 110).

Também seria possível haver uma iniciativa por parte da Comissão Europeia que no respeito pelas suas competências, criasse um mecanismo de cooperação que permitisse aos seus Estados Membros a troca de informações referentes à residência dos sujeitos passivos.

A própria Directiva 2000/64/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 7 de Novembro de 2000, que altera as Directivas 85/611/CEE, 92/49/CEE, 92/96/CEE e 93/22/CEE do

Conselho prevê a troca de informações com países terceiros pelo que seria possível encontrar soluções mais abrangentes e efectivas, com a cobertura dos instrumentos já existentes.

No âmbito da «Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos e dos impostos sobre os prémios de seguro», com a alteração dada pela Directiva 2004/106/CE de 24/12/2004, afirma-se no n.º 1 do seu art.º 1.º “As autoridades competentes dos Estados-Membros trocarão entre si, nos termos da presente directiva, todas as informações susceptíveis de lhes permitir determinar correctamente os impostos sobre o rendimento e o património, bem como todas as informações relativas à determinação dos impostos sobre os prémios de seguro, referidos no sexto travessão do artigo 3.º da Directiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de Março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros”.

Sobre esta matéria, pode encontrar-se o TJCE a recordar “que um Estado-Membro pode invocar a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), para obter, das autoridades competentes de outro Estado-Membro, todas as informações susceptíveis de lhe permitir determinar o montante correcto do imposto sobre o rendimento. Além disso, nada impede as autoridades fiscais em causa de exigir do próprio contribuinte as provas que considerem necessárias para determinar se há ou não que conceder a dedução solicitada (v., neste sentido, acórdãos Bachmann e Comissão/Bélgica, já referidos, respectivamente, n.ºs 18 e 20 e n.ºs 11 e 13)” (Processo C-55/98 Bent Vestergaard, parágrafo 26).

O TJCE afirma ainda que “é certo que, nos casos de fundações estabelecidas noutros Estados-Membros, poderá ser mais difícil proceder às verificações necessárias. No entanto, trata-se de simples inconvenientes administrativos que não são suficientes para justificar uma recusa por parte das autoridades do Estado em causa de atribuírem às referidas

fundações as mesmas isenções fiscais que às fundações do mesmo tipo, em princípio, sujeitas de forma ilimitada ao imposto nesse Estado (v., neste sentido, acórdão de 4 de Março de 2004, Comissão/França, C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 29)” (Processo C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, parágrafo 48).

Poderá dar-se a título de exemplo um mecanismo concreto, o VIES, que como já foi referido, embora seja aplicável para sujeitos passivos que praticam transacções intracomunitárias e a sua aplicação se estabeleça em sede de IVA, a verdade é que com as devidas adaptações permitiria criar dentro da comunidade um mecanismo para alcançar o seu objectivo consagrado na alínea c) do n.º 1 do art.º 3.º do Tratado CE. “Um mercado interno caracterizado pela abolição, entre os Estados-Membros, dos obstáculos à livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais”.

Veja-se o caricato de actualmente se comprovar pelo numero de contribuinte que determinado sujeito pode fazer compras intracomunitárias, validar esse número via base de dados do seu país para efeitos do IVA, ainda que posteriormente se tenha de pedir uma certificação da sua residência e inscreve-lo no cadastro nacional para efeitos do IRS ou IRC no nosso país.

Mesmo no enquadramento actual não existe o aproveitamento dos mecanismos existentes, já que como lembra Rui Duarte Morais:

“Quer o sistema comunitário quer as convenções prevêem mecanismos de troca de informações entre as administrações dos Estados, os quais não visam apenas proteger os seus interesses fazendários mas, também, assegurar a efectivação dos direitos que para os neles residentes resultam dos textos convencionais. Estamos perante o chamado efeito “escudo” (*shield*), amplamente reconhecido”.

E ainda que tudo isto fosse demasiado ambicioso, aos Estados soberanos, bastariam algumas pequenas alterações, como o reforço dos elementos de segurança dos certificados emitidos pelas autoridades fiscais para permitir credibilizar os referidos documentos de forma a garantir a segurança necessária na dispensa da retenção da fonte.

Atente-se nos Estados Unidos da América, onde existe um formulário previsto pelo *Internal Revenue Service* para solicitar a “*Application for United States Residency Certification Form*” através da submissão de um formulário 8802 que por sua vez permitirá obter o chamado “*certificate of residency (Form 6166)*”, tirado do seu sítio da Internet (sitio internet: EUA) para enviar aos clientes internacionais.

A propósito deste formulário deverá referir-se que consiste numa declaração que contém elementos de segurança comuns às notas em circulação destacando-se a título de exemplo que a sua fotocópia não contém o símbolo da entidade emitente e faz aparecer em marca de água a expressão “VOID” (NULO) ao longo de todo o documento.

Ou seja, mesmo perante todos os obstáculos que se possam levantar, existirá sempre forma de melhorar o actual estado deste processo, até porque os sujeitos passivos no seu relacionamento tenderão a não compreender as divergências entre os vários sistemas de prova e a persistir nos comportamentos adequados ao seu próprio normativo nacional, dificultando assim o papel dos seus parceiros internacionais.

4.2. Alternativas no âmbito nacional

Alguns poderão sempre argumentar que garantir a receita fiscal para o Estado Português ao mesmo tempo que criar algumas dificuldades de contratação de serviços fora do território nacional poderá ser benéfico para o país, numa espécie de medida proteccionista dissimulada.

No entanto é necessário aprofundar esta questão sob pena de se perder a noção do enquadramento económico actual do país.

4.2.1. Alteração das normas de incidência

É necessário reflectir sobre o interesse económico de determinadas incidências. Senão vejamos um de muitos exemplos: a tributação das comissões de um não residente é uma fonte de receita para o Estado, mas num mercado internacional tão competitivo a mera

manutenção de processos burocráticos desencadeia adversidades acrescidas aos negócios com empresas internacionais que colocam em desvantagem os exportadores nacionais.

Ao Estado Português basta prestar atenção para a legislação Espanhola, para perceber que quanto à incidência da tributação directa e quanto aos processos burocráticos impostos sobre esta matéria as empresas Portuguesas estão em clara desvantagem para estabelecer relações internacionais ao nível da prestação de serviços.

Aí as comissões pagas a não residentes pela intermediação em vendas para o exterior não são tributadas, conforme se pode retirar do sítio da internet da administração fiscal Espanhola, na pág. 4 do “manual renta noresidente” (sítio da internet: Agencia Tributária).

Ocorre ainda reflectir sobre a opinião de Alberto Xavier que refere que “ponto é saber, em que medida, é que os princípios constitucionais e da igualdade e da capacidade contributiva em matéria de impostos se compadecem com a constante e volúvel discriminação, desigualdade, capricho ou arbítrio consistente, em tratar diferenciadamente rendimentos do mesmo valor e natureza” (2007, p. 532).

4.2.2. Simplificação de processos de certificação

Como se verifica por comparação com outros países, não existe apenas uma solução para a certificação de residência, havendo mesmo a possibilidade de tornar a prova da residência num processo mais difícil e lento, ao mesmo tempo que se pode agilizar até ao limite de pura e simplesmente não exigir qualquer comprovação.

Simples na prática parece que por vezes resulta esquecido o que Cidália Lopes afirma:

“A imposição fiscal representa, assim, uma transferência de recursos dos contribuintes (...) para o Estado. Essa transferência origina três tipos de custos sociais: os de eficiência; os administrativos; e os de cumprimento. (...) Os custos de cumprimento correspondem às despesas suportadas pelos contribuintes no cumprimento das suas obrigações fiscais” (2006, p. 83)

Considerando que a comprovação dos pressupostos para accionar a Convenção para evitar a dupla tributação é um meio necessário, enquanto mecanismo que previna a fraude e a evasão fiscais, pode afirmar-se como ponto de partida que a exigência de um meio de prova será justificável e até preferível num contexto de um Estado de direito.

Contudo como afirma Carlos Loureiro “é necessário acautelar que os formalismos, por mais legítimos que sejam os objectivos que presidem à sua instituição, não se sobreponham aos objectivos e superiores interesses que presidiram à assinatura dos ADT e ao fim útil que lhes é inerente” (2009, p. 187).

Reforça-se esta ideia com a afirmação de Freitas Pereira (2005, p. 73) de que “condição essencial ao funcionamento de qualquer sistema fiscal é o ter, em cada contexto em concreto, viabilidade administrativa, para o que, além de adequar-se às possibilidades administrativas existentes, tem de ser simples”.

No próprio sistema jurídico nacional existem processos de certificação da residência como o previsto no Decreto-lei 193/2005 de 17/11 que cria o “regime de isenção de IRS e IRC relativamente aos rendimentos da dívida não pública”, onde se pode encontrar a título de mero exemplo no seu art.º 18.º “certificado de residência ou documento equivalente **emitido pelas autoridades fiscais**, documento emitido por consulado português comprovativo da residência no estrangeiro ou documento especificamente emitido com o objectivo de certificar a residência por entidade oficial que integre a administração pública central, regional ou demais administração periférica, estadual indirecta ou autónoma do respectivo Estado”.

Na lógica do que aqui está referido, mas com um alcance ainda maior, a administração fiscal deverá de uma forma geral, cuidar de respeitar o princípio da legalidade, conferindo uma maior segurança na actuação aos contribuintes já que como afirma Vítor Faveiro (2002, p. 217) “tem, e pode, a administração de interpretar a lei, mas com isso não deixa de lhe obedecer pois que a sua interpretação consiste em descobrir o objecto e conteúdo normativo expresso ou insito na lei formal”, pelo que como o mesmo autor refere quanto aos seus poderes discricionários que lhe são concedidos, “estes se limitam, no seu objecto e

natureza, à opção entre dois ou mais procedimentos admitidos por lei para a realização do mesmo fim”.

4.2.2.1. Atestado por papel livre

Considerando que existem várias formas de provar a residência de um determinado sujeito passivo é incontornável questionar até que ponto a sua obtenção poderá ser simplificada, ou no limite, livre.

A abertura deste processo a outros meios de prova que pudessem oferecer segurança jurídica a todos os intervenientes será de explorar, até porque existem exemplos concretos em que pouco há a provar sobre esta matéria, como o facto de um estabelecimento estável registado em território nacional que, pagando serviços à entidade fiscal na qual está economicamente vinculado e juridicamente inserido, terá de obter o certificado de residência de um contribuinte que já foi perfeita e completamente identificado no momento da inscrição do seu estabelecimento estável.

Ainda que de forma prudente, haverá sempre margem para a administração fiscal simplificar processos equilibrando as suas necessidades de obter garantias legais com a agilidade das soluções.

No entanto, deverá ter-se presente que como afirma Vasco Guimarães (2007, p. 114) “a possibilidade de provocar danos por parte da AF é tanto mais evidente quanto discricionária é a possibilidade de prática do acto”, pelo que deverá procurar-se mecanismos que definam com clareza as regras de actuação para todos os intervenientes nesse processo.

4.2.2.2. Atestado da Administração fiscal do país de residência

Considerando que a administração fiscal já desenvolveu para as entidades residentes em território nacional um procedimento para a obtenção de um certificado de residência com a vista à sua apresentação perante as autoridades fiscais dos países onde estas obtenham

rendimentos tributáveis e necessitem de accionar as Convenções para evitar a dupla tributação, parece ainda mais estranho que não esteja previsto um mecanismo que garanta a reciprocidade de tratamento.

Considerando até o investimento que alguns países fazem, designadamente dotando os referidos certificados de medidas de segurança para prevenir a fraude através da falsificação dos certificados, como já foi abordado acerca do atestado emitido pelos Estados Unidos da América, seria de elementar inteligência aproveitar os referidos esforços.

Há também que realçar o comentário, que se encontra no modelo de Convenção da OCDE, ao art.º 26.º e que dá um exemplo de troca de informações na acepção do mesmo no número 1, ponto 7. b): “Inversamente, para conceder a isenção prevista no art.º 12.º, o Estado B inquire junto do Estado A se a pessoa que recebe as quantias pagas é efectivamente residente deste último Estado e o beneficiário efectivo das royalties” (1995, p. 290).

Como se pode verificar o Estado Português opta claramente por não acolher algo que existe no âmbito do modelo que genericamente é seguido nas suas Convenções, pelo que, na análise de Pedro Dias, “como justificação para a adopção da posição restritivista, alguma doutrina adiantou a circunstância de Portugal, em finais da década de 70 e meados da década de 80, ser ainda um país que, administrativamente, não teria assumido e adquirido as mutações internacionais” (2000, p. 94).

Pode mesmo dizer-se que, exigindo das autoridades fiscais um certificado de residência, pode-se proporcionar às suas congéneres uma verdadeira oportunidade de saber da existência de rendimentos obtidos fora do seu território por parte de determinado sujeito passivo residentes.

Por outro lado, como na prática se tem verificado, a falta de protocolo quanto ao procedimento de certificar um documento Português leva a que os prestadores de serviços

tentem obter junto dos serviços locais apenas o carimbo e assinatura de um qualquer funcionário.

Esta situação é tanto mais pertinente quando chegam à posse das entidades nacionais as três vias dos modelos oficiais criados pelas nossas autoridades fiscais, quando um deles se destina precisamente às autoridades fiscais dos países de residência dos prestadores de serviços, que fazem a certificação do documento Português ficando sem a cópia que em princípio lhe estava reservada, indiciando assim alguma indiferença ou desconhecimento sobre a matéria, por parte desses serviços administrativos.

Conclusão

Pela análise elaborada e pela informação recolhida, nos aspectos formais que aqui foram tratados, o Estado Português tem adaptando a sua legislação apenas no sentido de ir dando cumprimento formal às críticas que lhes vão sendo colocadas pelas instâncias comunitárias e pelas decisões dos seus próprios tribunais, pelo que as obrigações impostas no âmbito da certificação da residência vão resistindo à oposição dos sujeitos passivos, ainda que a sua aplicação prática esteja longe de responder às dificuldades práticas dos processos impostos.

Também quando confrontadas com as normas comunitárias essas obrigações parecem não sofrer grande censura do TJCE, visto que aproveitando o facto de não existir uma harmonização comunitária em sede de tributação directa, a soberania do Estado Português tem prevalecido e com isso as suas imposições, ainda que com ajustamentos como os encontrados no Orçamento de Estado de 2009, que mais revelam apenas uma preocupação com os aspectos formais da lei, visto que não se vislumbra virem alterar substancialmente a questão.

Contudo, ao nível nacional, as normas de incidência sobre a tributação da prestação de serviços efectuada por não residentes oferecem largo campo para debate e interpretação, embora curiosamente tal não pareça ocorrer, na medida que deixam por definir com a necessária objectividade conceitos fundamentais como o da “utilização em território nacional” que aliás também aparece nas legislações fiscais de outros países.

Abre-se assim a porta ao já apelidado “Direito circulado” que tanta controvérsia cria e leva à discriminação entre os muitos que não têm condições económicas para o recurso à via judicial e os poucos restantes que vão conseguindo defender a sua posição após longas batalhas legais, fazendo valer os seus direitos consagrados na lei.

Ao nível comunitário, a falta de harmonização não ajuda e o imobilismo proporcionado pela exigência de unanimidade e a manutenção da soberania dos Estados no que respeita à tributação directa impede grandes avanços legislativos. Por seu turno, o papel das estâncias mais activas, como o TJCE, tem servido apenas para desmontar os abusos, não tendo

competência nem aptidão para construir um modelo sistémico e coerente só ao alcance do poder legislativo.

Mas as dificuldades não se devem apenas à falta de consensos, já que se poderia exigir mais da Comissão Europeia, a qual parece não ter o discernimento necessário para compreender o alcance dos instrumentos já disponíveis para desenvolver os mecanismos de cooperação ao seu alcance, permitindo o controlo, desmaterialização e harmonização processual que permitissem um tratamento simplificado, mas seguro, à imagem do que já existe no sistema VIES, utilizado em sede do IVA.

Poderia assim oferecer aos Estados Membros um recurso que permitisse a identificação dos sujeitos passivos e consequente certificação da residência, criando um processo expedito de confirmação e identificação. Quem sabe até, arrancando desta forma para um processo de harmonização mais abrangente.

Os próprios custos do processo de controlo seriam substancialmente reduzidos para todos os países ao mesmo tempo que se reforçaria a cooperação entre os mesmos, o que inclusivamente conduziria à ideia de que este instrumento pudesse ser encontrado no seio da OCDE ou a ONU.

A harmonização da tributação directa na U.E., no sentido de prever a alteração substancial da forma como se tributa o rendimento poderia fazer ultrapassar muitos dos obstáculos que se colocam actualmente à prestação de serviços independente entre os vários territórios da Comunidade, aí poderia eliminar-se definitivamente as diferenças de tratamento e a forma arbitrária que os Estados Membros ainda podem tratar os residentes de outros Estados, ainda que sob o olhar atento do TJCE.

A inércia em alterar este estado de coisas é tanto mais estranho perante os objectivos da Estratégia de Lisboa, visto que para tornar a U.E. competitiva é necessário atacar de frente os obstáculos à livre circulação e limitar os seus efeitos à tributação indirecta é manifestamente insuficiente.

Parece relativamente claro que é do interesse dos Estados a manutenção de um clima propício ao desenvolvimento das suas economias e que essa dinâmica depende em larga medida da capacidade de gerar regulamentações que protejam os interesses do Estado ao mesmo tempo que dispensem os obstáculos supérfluos aos agentes económicos. Aquilo que alguém já chamou de “custos de contexto”.

Não é menos verdade que para alcançar os seus objectivos é necessário preservar um determinado nível de receita para o seu financiamento, não podendo os Estados deixar de alguma forma de impor um certo grau esforço contributivo, mas a criação de soluções administrativas simplificadas e abrangentes não retirariam soberania mas pelo contrário proporcionariam mais uma arma no combate à fraude e à evasão fiscal.

Assim resumido chega-se à conclusão que todas as autoridades exercem a sua missão numa perspectiva de mera reacção, preocupando-se com aspectos formais e legais, ainda que falhando em procurar verdadeiras soluções para os problemas concretos das empresas, parecendo mais centradas no exercício dos seus poderes do que propriamente em proporcionar as melhores condições económicas, faltando-lhe o dinamismo construtivo para responder aos objectivos ambiciosos que vão traçando.

Desafio interessante seria poder investigar qual o verdadeiro impacto do desconhecimento de alguns dos aspectos práticos aqui demonstrados no âmbito dos operadores nacionais e até em que medida é que as dificuldades aqui identificadas se encontram confinadas apenas às unidades de pequena dimensão.

Bibliografia

Basto, José Guilherme Xavier, 2007, IRS: Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos, Coimbra Editora.

Bird, Richard M. e Wilkie, J. Scott, 2000, Taxing capital income in the European Union: issues and options for reform, Oxford University Press.

Braga, António Pedro, 2003, As liberdades de circulação na União Europeia e a tributação directa das empresas: convergência adiada, Revista Fisco n.º 109/110 (pag. 47 a 65)

Câmara, Francisco de Sousa da, 2001, A dupla residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação - Ciência e técnica fiscal. - Nº 403 (Jul./Set. 2001), DGCI (pag. 197 a 234).

_____, 2006, Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto – A tributação dos rendimentos do Software obtidos por não residentes, Coimbra Editora (pag. 213 a 282).

Carvalho, Maria de Jesus Graça Simões, 2006, Convenções Fiscais Internacionais (Manual de aplicação), CD-ROM SITOC da CTOC.

Centro de formação da DGI, 2008, Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Direcção Geral dos Impostos

Comissão Europeia, 2000, A Política Fiscal na União Europeia. Luxemburgo. (Consultado em http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt_pt.pdf)

_____, 2001, Papel de Trabalho do Staff da Comissão Europeia SEC(2001) 1681, de 23/10/2001 com o título “Company Taxation in the Internal Market”. Bruxelas.

_____, 2005, Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu COM(2005) 532 FINAL, de 25/10/2005 com o título “O contributo da tributação e políticas aduaneiras para Estratégia de Lisboa”. Bruxelas.

_____, 2005, EC Law and Tax Treaties, Bruxelas.

_____, 2006, Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu COM(2006) 823 FINAL de 19/12/2006, “Coordenar os sistemas de fiscalidade directa dos Estados-Membros no mercado interno”, Bruxelas.

Cunha, Patrícia Noiret, 2006, Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto – Discriminação fiscal na jurisprudência dos Estados Unidos e da União Europeia, Coimbra Editora.

Dias, Pedro, A troca de informações entre Estados. Tentações e parametrizações, Revista Fiscalidade n.º 2 Abril de 2000 (pag. 73 a 121).

Dourado, Ana Paula, 2000, Colóquio: Os efeitos da globalização na tributação do rendimento e da despesa – A proposta de Directiva de tributação da poupança numa perspectiva de direito tributário internacional, Centro de Estudos Fiscais (pag. 291 a 337).

Dourado, Ana Paula, [et tal.], 2003, Planeamento e concorrência fiscal internacional – D caso Saint-Gobain ao caso Metallgesellschaft, Fisco.

Faustino, Manuel, 2003a, O dever de retenção na fonte e outros deveres autónomos de cooperação em IRS, Áreas Editora.

_____, 2003b, IRS de reforma em reforma, Áreas Editora.

Faveiro, Vítor, 2002, O Estatuto do Contribuinte, Coimbra Editora.

Fernandes, António Monteiro, 2006, Direito do trabalho, Almedina.

Feyo, Diogo, 2002, Retenção na fonte e rendimentos em espécie, Revista Fiscalidade n.º 10 Abril de 2002 (pag. 113 a 126).

Guerreiro, António Lima, 2000, Lei Geral Tributária: anotada, Rei dos Livros

Guimarães, Vasco Branco, 2007, A Responsabilidade da Administração Fiscal, Vislis Editores.

Lopes, Cidália M. Mota, 2006, Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto – Os custos de tributação na história da economia, Coimbra Editora.

Loureiro, Carlos e Paulo, Rodrigues, Novo regime de pagamentos a entidades não residentes: retroactividade prevista indutora de distorções adicionais, Revista de finanças públicas e direito fiscal, ano II – n.º 1 – Primavera (pag. 181 a 205).

Lousa, Maria dos Prazeres, 2000, A tributação face às relações internacionais e à utilização das novas tecnológicas – Preços de transferência e acordos de dupla tributação, CEF.

Mesquita, M. M. Cordeiro, 1993, Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade – Troca de informações e cooperação fiscal internacional, CEF.

Morais, Rui Duarte, 2007, Apontamento ao IRC, Almedina.

Nabais, José Casalta, 1998, O dever fundamental de pagar impostos, Almedina.

_____, 2005, Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal., Almedina.

OCDE, 1995, Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, Centro de Estudos Fiscais.

Oliveira, António Fernandes de, 2004, Os artigos 39º e 43º do Tratado da Comunidade Europeia e a tributação directa – a jurisprudência do TJCE, Revista Fisco n.º 117/118 (pag. 27 a 70).

Oliveira, V. Cunha, 2005, Tributação do Rendimento – Tributação Mundial versus Tributação na fonte, Vida Económica.

Panayi, Christiana HJI, 2007, Double Taxation, Tax Treaties, treay Shopping and the European Community, Kluwer Law International BV.

Pereira, M. H. de Freitas, 1993, Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade – Fiscalidade das empresas e harmonização fiscal – balanço e perspectivas, CEF.

____, 2005, Fiscalidade, Almedina.

Pereira, Paula Rosado, 2007, A Dupla Tributação Jurídica Internacional e o Papel das Convenções para Evitar a Dupla Tributação, Revista Fiscalidade 29.

Pombo, Nuno, 2007, A fraude fiscal, Almedina

Sanches, José Luís Saldanha, 1995, A Quantificação da Obrigação Tributária, Centro de Estudos Fiscais.

____, 2006, Os limites do Planeamento Fiscal, Coimbra Editora.

____, 2007, Manual de Direito Fiscal – 3ª Edição, Coimbra Editora.

Santos, António Carlos dos, 2003a, Auxílios de estado e fiscalidade, Almedina.

____, 2003b, Constrangimentos Internacionais ao recurso a medidas fiscais para melhorar a competitividade, Revista Fisco n.º 109/110 (pag. 35 a 45).

Santos, José Carlos Gomes, 1993, Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade – Principais tendências de convergência nos sistemas fiscais dos países comunitários – uma perspectiva quantificada, CEF.

Teixeira, Manuel Duro, 2007, A determinação do lucro tributável nos estabelecimentos estáveis de não residentes, Almedina.

Vallvé, Joan Hortalà; Roccatagliata, Franco e Valente, Piergiorgio, 2000 La fiscalidad del Comercio electrónico, Cisspraxis.

Vermeend Willem, 2008, Taxes and the economy, Edward Elgar Publishing Ltd.

Xavier, Alberto P., 2007, Direito Tributário Internacional, Almedina.

Xavier, Bernardo da Gama Lobo, 2005, Iniciação ao Direito do Trabalho 3ª Edição, Verbo.

Sítios da Internet e documentos electrónicos

Agencia Tributária, TRIBUTACIÓN DE NO RESIDENTES Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Julho de 2007 http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/No_residentes/Tributacion_de_no_residentes/Folletos_divulgativos/manrentanoreside.pdf consultado em 16/11/2008.

Bélgica, <http://fiscus.fgov.be>

Áustria – convenções, http://english.bmf.gv.at/Tax/InternationalTaxIssues/InternationalForms/FormsofTreatyPartners/_start.htm (consultado em 16 de Novembro de 2008)

Áustria - informações, http://english.bmf.gv.at/Tax/InternationalTaxIssues/Information/RelieffromAustrianW_338.htm (consultado em 25 de Fevereiro de 2009).

Alemanha, http://www.bzst.de/003_menuue_links/007_abzugsteuerentlastung/071_freistellung_erstattung/713_vordruck/201_Korresp_EU.pdf (consultado em 25 de Fevereiro de 2009).

Comissão Europeia, http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bycountry/index_en.htm#Portugal (Consultado em 16 de Novembro de 2008).

DGCI, <http://www.dgci.min-financas.pt>

DGCI – Convenções, http://www.dgci.min-financas.pt/dgci/Templates/DocList.aspx?NRMODE=Published&NRNODEGUID=%7b9DA0E7FE-2E40-4263-B02A-C68E9DF9070F%7d&NRORIGINALURL=%2fpt%2finformacao_fiscal%2fconvencoes_evitar_dupla_tributacao%2fconvencoes_tabelas_doclib%2f&NRCACHEHINT=Guest# (Consultado em 25 de Fevereiro de 2009).

DGCI – Quadro resumo das convenções 2008, <http://www.dgci.min-financas.pt/NR/rdonlyres/E7F82499-550F-49F5-B2D4-254D4F697281/0/TabelaConvencoes2008v2.pdf> (Consultado em 25 de Fevereiro de 2009).

DGCI - Suporte informático, <http://www.e-financas.gov.pt/de/ajuda/DGCI/FAQSI.htm#DL> (Consultado em 25 de Fevereiro de 2009).

Eslovénia, <http://www.durs.gov.si>

EUA, <http://www.irs.gov/businesses/small/international/article/0,,id=122559,00.html> (Consultado em 25 de Fevereiro de 2009).

França, <http://www.irs.gov/businesses/small/international/article/0,,id=122559,00.html>.

Irlanda, <http://www.revenue.ie/forms/nonresv2a.pdf> (Consultado em 25 de Fevereiro de 2009).

Itália, <http://www.agenziaentrate.it>

Reino Unido, <http://www.hmrc.gov.uk/helpsheets/hs304.pdf> (Consultado em 25 de Fevereiro de 2009).

Roménia, http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Contribuabili/Alte_informatii/ORDIN_1798.htm (Consultado em 25 de Fevereiro de 2009).

Ucrânia, <http://english.bmf.gv.at/Tax/InternationalTaxIssues/InternationalForms/Forms ofTreaty Partners/resolution470.pdf> (Consultado em 25 de Fevereiro de 2009).

VIES - http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=vieshome&selectedLanguage=PT (Consultado em 25 de Fevereiro de 2009).

Glossário

ADT – Acordos de Dupla tributação

CC – Código Civil

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA - Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGCI – Direcção Geral dos Impostos

EM – Estados Membros

IRC – Imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas

IRS – Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

MCCCIS – Matéria colectável comum consolidada do imposto sobre sociedades

MCOCDE – Modelo de Convenção de 2005 da OCDE

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

ONU – Organização das Nações Unidas

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCA – Tribunal Central Administrativo

TJCE – Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias

Tratado CE – Tratado de Constituição da Comunidade Europeia

U.E. – União Europeia

VIES - Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA

XML - Extensible Markup Language

Anexos

Anexo 1 – lista de informações obrigatórias

Nome Campo		Âmbito	Tipo	Obrigatório?
Denominação		Singular/ Colectivo	Alfanumérico (Máximo 160 caracteres)	Sim
Morada	Rua	Singular/ Colectivo	Alfanumérico (Máximo 100 caracteres)	Não
	Identificador de Edifício		Alfanumérico (Máximo 7 caracteres)	Não
	Identificador de Suite		Alfanumérico (Máximo 7 caracteres)	Não
	Identificador de Piso		Alfanumérico (Máximo 7 caracteres)	Não
	Designação Província/Distrito		Alfanumérico (Máximo 35 caracteres)	Não
	Apartado		Alfanumérico (Máximo 15 caracteres)	Não
	Código Postal		Alfanumérico (Máximo 10 caracteres)	Não
	Localidade		Alfanumérico (Máximo 35 caracteres)	Sim
País de Residência		Singular/ Colectivo	Numérico (Máximo 3 caracteres)	Sim
NIF do País de Residência		Singular/ Colectivo	Alfanumérico (Máximo 20 caracteres)	Não
Data de Nascimento		Singular	Alfanumérico (Máximo 10 caracteres)	Sim
País de Nascimento		Singular	Numérico (Máximo 3 caracteres)	Sim
Concelho de Nascimento		Singular	Numérico (Máximo 4 caracteres)	Sim
Freguesia de Nascimento		Singular	Numérico (Máximo 2 caracteres)	Sim
Localidade de Nascimento		Singular	Alfanumérico (Máximo 35 caracteres)	Não
Sexo		Singular	Alfanumérico (Máximo 1 carácter)	Sim
Nacionalidade		Singular	Numérico (Máximo 3 caracteres)	Sim

[illegible]